

UNIVERSITÉ DE PARIS

FACULTÉ DE DROIT

LES SOCIÉTÉS ET LEUR ROLE
D'AUXILIAIRES BÉNÉVOLES
DE L'ADMINISTRATION

THÈSE POUR LE DOCTORAT

présentée et soutenue le

5 juin 1934, à 14 heures

PAR

M. FRANÇOIS GAUTIER

PRÉSIDENT : M. ALLIX, *doyen*

SUFFRAGANTS : MM. CASSIN, *professeur*
AMIAUD, *professeur*

TYPOGRAPHIE FIRMIN-DIDOT ET C^{ie}

56, rue Jacob, Paris

1934

**LES SOCIÉTÉS ET LEUR ROLE
D'AUXILIAIRES BÉNÉVOLES
DE L'ADMINISTRATION**



Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41550423_0004

UNIVERSITÉ DE PARIS

FACULTÉ DE DROIT

LES SOCIÉTÉS ET LEUR RÔLE
D'AUXILIAIRES BÉNÉVOLES
DE L'ADMINISTRATION

THÈSE POUR LE DOCTORAT

présentée et soutenue le
5 juin 1934, à 14 heures

PAR

M. FRANÇOIS GAUTIER

PRÉSIDENT : M. ALLIX, *doyen*

SUFFRAGANTS : MM. CASSIN, *professeur*
AMIAUD, *professeur*

TYPOGRAPHIE FIRMIN-DIDOT ET C^{ie}

56, rue Jacob, Paris

1934

La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses; ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.



INTRODUCTION

Parce qu'un sentiment de justice idéale commandait de faire porter le poids des impôts sur les revenus correspondant au superflu de la nation, on n'a plus jugé suffisant de s'en rapporter aux signes extérieurs de la richesse ou, suivant la formule que préfère Stourm, à la « taxation des valeurs ostensibles » (1), et on a invité chacun à produire une déclaration d'abord facultative et bientôt obligatoire.

La « douceur d'être contribuable », de même que la « douceur de vivre », ont disparu de notre époque d'après guerre et, des *quatre vieilles* comprenant :

1° L'impôt foncier (loi du 23 novembre-1^{er} décembre 1790);

2° La contribution personnelle-mobilière (loi des 13 janvier-18 février 1791);

3° La contribution des patentes (loi des 21-27 mars 1791);

4° La contribution des portes et fenêtres (loi du 4 frimaire an VII, 24 novembre 1798);

seul l'impôt foncier continue à subsister, les patentes et la contribution personnelle-mobilière ayant cessé d'exister comme impôts d'Etat, cependant que la contribution des portes et fenêtres a complètement disparu, pour faire place à toute une série d'impôts basés sur la *déclaration contrôlée*. Puis, le contrôle lui-même est devenu rapidement l'*inquisition fiscale*.

Le législateur moderne, à l'inverse de celui de la Révolution qui avait présentes à l'esprit les exactions de l'Ancien Régime en matière de perception d'impôts, a jugé que la commodité — nous ne disons pas la simplicité — et la discrétion n'avaient plus rien à faire dans un système d'impôts et que ces qualités étaient secondaires.

(1) STOURM, op. cit., p. 211.

La transition ne s'est d'ailleurs pas faite sans soulever de nombreuses réclamations.

Stourm écrivait dans son livre *Systèmes généraux d'impôts* : « Demander à qui que ce soit le montant net de son avoir passe pour une suprême indiscretion... Eh bien ! ce que le foyer domestique n'entend que rarement formuler, ce que les amis ne se racontent pas, ce que les tiers cherchent à deviner sans questionner jamais, ce que tout le monde enferme dans ses arcanes, le fisc s'en enquiert brutalement par tous les moyens de coercition et de recherches mis à sa disposition (1). »

Ces protestations ne sont d'ailleurs pas éteintes et l'ancien système voit encore une phalange de défenseurs fidèles se grouper autour de lui.

Ne nous associons point à ces derniers combattants pour faire revivre les *quatre vieilles*, mais déplorons que des nécessités fiscales aient donné naissance à un édifice construit de pièces et de morceaux, dont l'ajustement a été fait au petit bonheur pour remédier à l'augmentation sans cesse croissante de nos dépenses publiques.

Et si nous ne pouvons que regretter le système des *signes extérieurs*, sans vouloir le faire naître, c'est qu'avec lui on ne pourrait arriver à une justice même approximative par suite de l'aggravation effroyable des charges budgétaires, aggravation qui trouve sa justification dans la *liquidation de la guerre* et dans le vote de nombreuses *lois sociales*.

Le financement de la guerre, le capital humain qui s'y est trouvé englouti, les destructions matérielles qu'elle a entraînées, particulièrement dans les régions dévastées, les pensions et les retraites dont l'Etat a dû prendre la charge ont nécessité pour le Trésor un tel surcroît de dépenses qu'il a dû émettre de formidables *emprunts intérieurs*, puis, comme les ressources de la France ne suffisaient pas, des *emprunts à l'étranger*.

Pour payer les intérêts de toute cette dette, de nouveaux emprunts ont été nécessaires.

La dette intérieure s'est trouvée, il est vrai, allégée en valeur réelle par suite de la dépréciation de la monnaie et

(1) STOURM, op. cit., p. 193.

les intérêts en sont aussi un peu moins lourds du fait d'une conversion récente. Par contre, la dette extérieure reste entière et désormais sans contre-partie, maintenant que l'Allemagne a renié ses engagements, sans que l'Amérique ait elle-même renoncé à sa créance.

Toutes ces charges sont donc pour le moment incompréhensibles, une conversion prochaine apparaissant impossible dans les circonstances actuelles.

L'autre cause de l'augmentation de nos dépenses publiques provient des *lois sociales*. Cette tendance n'est pas nouvelle, puisque la loi sur les accidents du travail date de 1898 et que la loi sur les retraites ouvrières avait reçu un commencement d'application avant la guerre. Mais ce n'était là que de timides essais; depuis nous avons eu les lois sur l'emploi obligatoire des mutilés de guerre, sur la taxe d'apprentissage, sur les assurances sociales et enfin sur les allocations familiales.

Tous ces textes procèdent assurément d'intentions excellentes, mais était-ce bien le moment de demander leur application à une époque où les budgets s'enflaient sans cesse, où l'Etat faisait déjà difficilement face à ses charges, et où la crise commençait à toucher aussi bien les Sociétés que les particuliers?

L'application de ces lois sociales a provoqué une *énorme aggravation des charges* que subissent les Sociétés, *charges fiscales* d'une part et *charges administratives*, d'autre part.

Examinons rapidement les premières:

Une *enquête* publiée par l'*Association Nationale des Sociétés par Actions* (A. N. S. A.) nous fournit à ce sujet d'intéressantes précisions. Cette enquête, faite sous le contrôle de l'Institut de statistique de l'Université de Paris, porte sur les résultats des exercices 1930 et 1931 de 68 Sociétés, représentant un capital nominal de 2 milliards 1/2 environ, dont aucune n'a subi de déficit. Elle a établi que, pour donner à leurs actionnaires 100 francs, les Sociétés ont dû verser préalablement à l'Etat:

En 1930	139 75
En 1931	177 58

Ce même organisme a procédé en 1933 à une nouvelle enquête, portant cette fois sur l'exercice 1932 et, comme il était à prévoir, les résultats en ont été encore plus saisissants : 126 Sociétés, dont 9 déficitaires et 26 qui n'ont pas distribué de dividendes, représentant ensemble un capital nominal de 5.614.248.500 francs, ont répondu à l'enquête. La part du fisc s'est élevée à 231 % de celle des actionnaires, c'est-à-dire que l'actionnaire ne touche que 100 francs, quand le Trésor en encaisse 231.

Et encore doit-on remarquer que, dans le cas donné en exemple de ces 126 Sociétés, la proportion de celles ne donnant pas de dividendes ou étant en déficit est faible (28 %), comparativement au pourcentage qu'on obtiendrait, si l'enquête avait porté sur toutes les Sociétés.

De même, ces statistiques ne tiennent pas compte des *charges sociales obligatoires* imposées par la loi, ce qui ferait ressortir à 282 francs le montant des charges fiscales et sociales par rapport à un dividende de 100 francs !

Cette étude a également établi que l'Etat prélève ainsi plus du tiers des salaires alloués à la main-d'œuvre.

Ainsi l'Etat, véritable associé irresponsable, perçoit à l'heure actuelle, sans courir aucun risque, près du triple de ce qui revient à l'actionnaire, qui, lui, supporte tous les aléas de l'entreprise.

Mais si ces charges fiscales sont faciles à évaluer, il en est d'autres qui, pour être moins apparentes, grèvent quand même fortement les Sociétés et leur font perdre un temps précieux : nous voulons parler des *charges administratives*.

D'où il résulte que les Sociétés, toujours obligées de payer, que ce soit à leur création, durant leur fonctionnement ou à leur dissolution, et surchargées d'impôts, qu'elles fassent des bénéfices, qu'elles n'en réalisent aucun ou même qu'elles soient déficitaires, n'ont même pas la liberté d'esprit nécessaire pour pouvoir orienter toute leur activité vers les problèmes de la production, de la fabrication et de la vente, tellement elles se trouvent absorbées chaque jour par des formalités incessantes.

Ce sont ces *dépenses administratives* imposées aux collectivités par l'application des lois fiscales et sociales, que nous

allons étudier, en examinant leur rôle en tant qu'*auxiliaires bénévoles de l'Administration*.

Sous l'ancien système, l'assiette des impôts, leur liquidation, leur recouvrement, étaient effectués par les Administrations financières, sans que personne ait à se préoccuper de leur fournir des renseignements ou de les aider pour assurer la perception des contributions.

Il n'en est plus de même et, aujourd'hui, les Sociétés ont non seulement à donner au fisc toutes les *indications* utiles touchant leurs propres impôts, ainsi que ceux de leurs actionnaires, déposants, salariés, fournisseurs ou clients, mais encore à assumer le *recouvrement* et parfois même l'*avance* de certains impôts.

Les Sociétés sont donc bien devenues des *auxiliaires obligatoires de l'Etat*, car celui-ci ne leur demande pas si toutes ces formalités présentent quelque intérêt pour la conduite rationnelle de leurs affaires ou si elles ne sont pas au contraire de nature à leur nuire dans leurs relations avec leur clientèle. Elles sont aussi des *auxiliaires bénévoles*, car aucun dédommagement ne leur est attribué pour les frais qui découlent de ce rôle.

La liste de ces obligations est d'ailleurs fort longue et elle s'allonge tous les jours, ainsi qu'il est facile d'en juger par une simple énumération chronologique qui ne tient compte que des lois principales et qui excepte les décrets :

Loi du 5 juin 1850 relative au *droit de timbre* ;

Loi du 23 juin 1857 concernant le *droit de transmission* ;

Loi du 23 août 1871 relative au *droit de communication* ;

Loi du 29 juin 1872 sur les *revenus des valeurs mobilières* ;

Loi du 21 juin 1875 visant les *lots et primes de remboursement* ;

Loi du 9 avril 1898 sur les *accidents du travail* ;

Loi du 15 février 1901 obligeant les Sociétés à *rechercher certaines fraudes fiscales* ;

Loi du 30 décembre 1903 relative aux *successeurs domiciliés à l'étranger* ;

Loi du 5 avril 1910 sur les *retraites ouvrières et paysannes* ;

Loi du 13 juillet 1911 visant les *tantièmes et jetons de présence des administrateurs* ;

Art. 2 de la loi du 31 juillet 1917 créant l'impôt sur les *bénéfices industriels et commerciaux*;

Art. 26 de la même loi établissant l'impôt sur les *traitements, salaires, pensions et rentes viagères*;

Art. 38 de la même loi concernant l'impôt sur le *revenu des créances, dépôts et cautionnements*;

Loi du 25 juin 1920 (art. 59) concernant la *taxe sur le chiffre d'affaires*;

Art. 111 de la même loi établissant une *nouvelle prescription au profit de l'Etat*;

Loi du 22 mars 1924 sur le *bordereau de coupons*;

Loi du 26 avril 1924 sur l'*emploi obligatoire des mutilés de guerre*;

Art. 25 de la loi du 13 juillet 1925 établissant la *taxe d'apprentissage*;

Art. 80 de la même loi concernant le *remboursement ou amortissement de capital avant la dissolution de la Société*;

Loi du 4 avril 1926 créant le *carnet de coupons*;

Lois des 5 avril 1928 et 30 avril 1930 sur les *assurances sociales*;

Loi du 11 mars 1932 établissant le principe des *allocations familiales obligatoires*;

Loi du 31 mars 1932 sur les *jetons de présence aux Assemblées générales*;

Loi du 23 décembre 1933 créant la *carte d'identité fiscale*.

Cette emprise de plus en plus grande, que l'Administration s'est efforcée d'exercer sur les Sociétés, s'est développée à un point tel que, durant leur vie sociale, ces dernières en sont arrivées à jouer le rôle d'*agents obligatoires de l'Etat*.

Quels sont donc les mobiles qui ont déterminé le fisc à rechercher cette collaboration active des Sociétés?

On peut en dégager principalement trois:

Il a tout d'abord voulu faciliter l'*imposition* et le *contrôle* en donnant à l'Administration des *bases de taxation*, tant en ce qui concerne les entreprises qu'en ce qui concerne les tiers.

Les recherches seront effectuées par les Sociétés et les renseignements transmis par elles à l'Administration, qui n'aura plus qu'à les utiliser, tout en se réservant le droit d'en vérifier l'exactitude.

Un autre but a été d'assurer la *taxation automatique*, en même temps que la *rapidité*, l'*économie* et la *certitude* du

recouvrement. C'est ainsi que le stoppage à la source assure la rentrée totale et anticipée des impôts, avantage appréciable pour le fisc et pour la Trésorerie.

Enfin, le législateur a assimilé les Sociétés à des organismes publics en vue de les faire participer au *fonctionnement des lois sociales*. Par là même, l'Etat évite une somme de travail considérable moyennant une rémunération inexistante.

Tout au contraire, pour garantir le loyalisme et la sincérité de cette collaboration obligatoire, la législation a institué, en fait de rétribution, la *responsabilité pécuniaire et pénale* des tiers dans l'application des lois fiscales et sociales.

Nous n'envisagerons dans cette étude que les Sociétés par actions, parce que ce sont elles qui les premières ont été affectées par ces dispositions et que, vu leur importance, elles en ont également éprouvé les répercussions les plus étendues.

Les différentes lois ne seront étudiées qu'au point de vue des *formalités*, des *complications* et des *suppléments de charges* qu'elles entraînent.

A ce sujet, signalons qu'il est très difficile d'obtenir des renseignements précis sur les dépenses qu'elles occasionnent, ces dépenses étant d'ailleurs fonction de l'organisation intérieure plus ou moins complexe des entreprises.

Par ailleurs, beaucoup de Sociétés sont très avares d'informations, redoutant qu'elles ne tombent sous les yeux du fisc et qu'il en résulte pour elles de nouvelles occasions de friction avec l'Administration.

Si l'on ajoute à cela que certaines collectivités considèrent comme une perte de temps l'estimation exacte de ces charges très disparates, dont certains éléments sont très délicats à déterminer du fait qu'ils ne résident pas en des chiffres précis et que la ventilation d'avec les autres frais généraux n'en est pas aisée, il est facile de voir qu'en cette matière on devra se contenter d'approximations qui seront toujours inférieures à la réalité.

Nous allons pourtant nous efforcer de montrer l'étendue des formalités et des charges que nécessite pour les Sociétés ce rôle d'auxiliaires de l'Administration, en étudiant successivement dans deux sections les *lois fiscales* et les *lois sociales*.

SECTION I

Les lois fiscales

CHAPITRE PREMIER

LE DROIT DE TIMBRE

Les dispositions de la loi qui, de prime abord, peuvent paraître simples se révèlent au contraire d'un emploi assez délicat.

Les lois des 12 décembre 1790, 13 brumaire et 22 frimaire an VII y soumettaient déjà les valeurs mobilières, mais leur application, faute d'un contrôle qui ne pouvait s'exercer qu'au cours d'actions en justice, était si délaissée, qu'il fallut voter la loi du 5 juin 1850 pour rappeler aux établissements émetteurs que le paiement de cette taxe d'enregistrement n'était pas laissé au bon vouloir de chacun. Et c'est ici que, pour assurer la rentrée de cet impôt, le droit de communication trouva sa première application: le dépositaire du registre à souche, d'où les titres sont obligatoirement tirés sous peine d'une amende de 21,60 %, tous décimes compris, pour les actions, et de 18 % pour les obligations, est en effet astreint à le communiquer aux préposés de l'Enregistrement.

Le *droit de timbre* est proportionnel et il est dû à partir de l'émission sur tous les titres *négociables*, mais seulement sur ceux-là: les actions d'apport et les parts de fondateur n'y sont donc pas soumises pendant leur période de non-négociabilité, de même que les parts d'intérêt et les titres qui ne sont cessibles que suivant les formes de l'article 1690 du C. C.

L'émission des titres n'est possible qu'après le timbrage, sous peine de l'amende précitée, l'action du Trésor se prescrivant au bout de deux ans.

Il y a deux façons d'acquitter ce droit: *au comptant* ou

par abonnement. Le choix du mode de perception est laissé à la Société, mais, une fois fixé, il est ensuite irrévocable.

Les formalités du timbrage sont indiquées dans le décret du 27 juillet 1850.

I. — LE DROIT DE TIMBRE AU COMPTANT.

Les titres qui doivent acquitter le *droit au comptant* sont timbrés à l'Atelier général du timbre par l'apposition d'un timbre noir et d'un timbre sec sur la souche et le talon.

A Paris, les Sociétés les remettent directement à l'Atelier général du timbre; en province, au receveur du timbre extraordinaire du chef-lieu de leur département, qui transmet les titres à Paris, après que les assujettis ont acquitté le montant des droits.

Le *tarif* varie suivant la *nature des titres* et la *durée de la Société*. Il est calculé pour les actions sur le capital nominal augmenté de la prime d'émission, et pour les obligations sur la valeur de remboursement.

S'il n'y a pas sur le titre de montant nominal exprimé, ce qui est toujours le cas pour les parts de fondateur, le capital réel, sur lequel le droit sera calculé, est déterminé par une déclaration certifiée et signée du représentant de la collectivité.

Cette *déclaration estimative* doit être portée sur le registre des recettes des droits de timbre et doit contenir: la raison sociale, la nature de la Société, son objet, sa durée, l'acte par lequel elle a été constituée, ainsi que la valeur de chaque catégorie d'actions, obligations ou parts de fondateur, s'il en existe plusieurs.

Tout ceci, évidemment, sous réserve des droits de l'Administration, qui peut contester la valeur déclarée du capital réel.

Si l'expertise révèle une *insuffisance du huitième* du prix dans l'évaluation faite par la Société, certains auteurs estiment qu'il est dû par cette dernière:

1° Un droit simple sur le complément d'estimation;

2° Un droit en sus ou un double droit, suivant que l'insuffisance a été reconnue avant ou après le dépôt du rapport

de l'expert au greffe du tribunal; mais d'autres interprètes de la loi pensent qu'il ne peut y avoir de sanction sans un texte précis.

Le tarif actuellement en vigueur pour le droit au comptant date de la loi du 23 décembre 1933 et a été fixé à:

1,25 % pour les actions, quand la Société s'est constituée pour une durée de moins de dix ans;

2,50 % quand sa vie sociale est prévue pour plus de dix ans;

2,50 % pour les obligations.

La taxe, calculée distinctement sur chaque titre, est perçue de 20 francs en 20 francs inclusivement et sans fraction.

Ce droit est payé une fois pour toutes: il n'est donc jamais de nouveau exigible; en cas de remplacement des titres, il y a seulement lieu au timbrage à l'extraordinaire ou au visa pour timbre gratis.

II. — DROIT DE TIMBRE A L'ABONNEMENT.

Mais la plupart des titres acquittent le *droit de timbre à l'abonnement*, c'est-à-dire sous forme de taxe annuelle.

Ce système a beau entraîner certaines formalités complémentaires, l'ennui de celles-ci se trouve compensé par le fait que la Société n'a pas à acquitter, en une seule fois et à une époque où elle a besoin de toutes ses disponibilités, le montant de la taxe, mais seulement à payer chaque année un chiffre équivalant au revenu de cette somme, revenu qui peut, par le fait de certaines circonstances, ne plus se trouver dû à un moment donné.

Pour être admis à ce régime, les Sociétés devront déléguer un représentant, qui sera, par exemple, pour les Sociétés en commandite par actions, le gérant, et, pour les Sociétés anonymes, un administrateur. Si cette personne se fait elle-même représenter, elle doit donner à cet effet un pouvoir sur timbre au mandataire.

La personne qui est déléguée doit se présenter au bureau de l'Enregistrement du siège de la Société avec un extrait des statuts mentionnant les pouvoirs du Conseil d'Administration et une copie sur timbre de la délibération désignant la personne chargée de souscrire la *déclaration d'abonnement*.

L'abonnement fait l'objet d'un *contrat* rédigé sur le registre des recettes des droits de timbre et signé par le receveur et le représentant de la Société. Doivent être relatés dans cette déclaration: la raison sociale de la Société, son siège social, sa durée, son objet, le nom et le domicile de ses administrateurs, la date de l'acte de Société et de sa publication, le nombre et la valeur des actions ou obligations soumises à l'abonnement, la durée des obligations.

Lorsqu'une Société abonnée fait l'objet d'une prorogation, l'abonnement continue jusqu'au nouveau terme fixé par les statuts.

Les collectivités, qui optent pour l'abonnement, sont par la loi du 31 décembre 1920 *dispensées du timbrage*, moyennant une insertion au *Journal Officiel* identifiant les titres, laquelle est requise par l'Administration, après que l'autorisation, demandée au directeur de l'Enregistrement du département au moyen d'une pétition sur timbre, a été accordée.

La mention suivante: « Droit de timbre acquitté par abonnement. Avis d'autorisation inséré au *J. O.* du (date de l'émission) » doit alors être imprimée sur les titres de façon très apparente. Cependant l'Administration tolère l'emploi de l'encre grasse.

Le *paiement*, jusqu'à la loi du 28 février 1933, devait s'effectuer au bureau de l'Enregistrement du siège de la Société, mais l'article 45 de cette loi donne dorénavant à l'Administration le droit de désigner le bureau auquel le paiement des sommes dues à l'occasion du droit de timbre, du droit de transmission et de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières doit avoir lieu. Ce peut être le bureau du siège social, celui du siège administratif ou celui du principal établissement. L'*avance du droit*, accompagnée d'une déclaration, est faite sous forme de versements *en quatre termes égaux* à la fin de chaque trimestre.

Toute *contravention* au droit de timbre par abonnement est passible d'une amende de 90 francs, décimes compris.

Bien qu'aucun délai ne soit prévu, en fait, un délai de vingt jours est accordé pour acquitter le droit de timbre et pratiquement ce dernier est payé en même temps que la taxe de transmission et que l'impôt cédulaire sur le revenu des valeurs mobilières.

D'ailleurs, les imprimés modèle 136 qui sont délivrés gratuitement par l'Enregistrement comportent un emplacement pour l'abonnement au timbre dans la déclaration trimestrielle.

De plus, la loi ne prévoit aucune sanction en cas de paiement tardif. Par contre, elle n'autorise plus, en fait, depuis 1872, la faculté de payer par anticipation, les augmentations constantes de tarifs obligeant sans cesse à des réclamations de droits non perçus.

Le *tarif* actuel, fixé par la loi de finances du 23 décembre 1933, est de 0,125 % pour les actions et les obligations.

Deux causes font cesser l'exigibilité du droit de timbre, mais seulement pour les *actions*, sans pour cela cependant entraîner restitution des impôts déjà payés.

C'est la *non-distribution de dividende depuis deux ans* et la *liquidation de la Société*.

S'il y a plusieurs catégories d'actions, le point de départ des deux ans se calcule pour chacune d'elles du premier jour de l'exercice improductif.

Pour les titres nouvellement émis, les deux années d'épreuve partent du paiement du droit de timbre.

Si la Société opère une réduction de capital, le droit de timbre est toujours dû sur le capital initial, mais en cas d'augmentation de tarif, seul, le capital réel la supporte depuis la loi du 4 avril 1926.

La *restitution* des taxes indûment perçues, par suite de faute commise par l'agent du fisc ou d'erreur imputable aux déclarants, s'effectue pendant un délai de cinq ans, tandis que la *prescription* par rapport au Trésor est de trente ans.

Contrairement à ce qui a lieu pour le timbre au comptant, les fractions inférieures à vingt francs ne sont pas arrondies dans le système de l'abonnement, étant entendu que le calcul du droit se fait sur le montant de chaque action augmenté, s'il y a lieu, de la prime d'émission.

Les établissements émetteurs ne récupèrent pas le droit de timbre sur les porteurs de titres; les actionnaires et les porteurs de parts de fondateur supportent donc en fait le droit de timbre des obligations.

CHAPITRE II

LE DROIT DE TRANSMISSION

Abordons maintenant l'étude de formalités, dont l'application se révèle très complexe dans la vie des Sociétés.

Le droit de transmission, créé par la loi du 23 juin 1857, frappe les valeurs mobilières dans leur circulation, *réelle* pour les titres nominatifs et *présumée* pour les titres au porteur. Comme le droit de timbre, il n'atteint que les valeurs *négociables*.

La Société, à l'occasion de cet impôt, se voit transformée en banquier de ses actionnaires pour une période indéterminée et en collecteur d'impôts pour le compte du Trésor.

L'article 1^{er} du décret de 1857 oblige toutes les Sociétés, soumises au droit de transmission, à adresser au bureau de l'Enregistrement de leur siège, *dans le mois de leur constitution définitive*, une *déclaration* constatant :

- 1° L'objet, le siège et la durée de la Société;
- 2° La date de l'acte constitutif et celle de l'enregistrement de cet acte;
- 3° Les noms des administrateurs ou gérants;
- 4° Le nombre et le montant des titres émis, en distinguant les actions des obligations, et les titres nominatifs des titres au porteur.

De même, une déclaration doit être souscrite *dans le délai d'un mois*, en cas de modification dans la constitution sociale, de changement de siège, de remplacement des administrateurs ou gérants et d'émission de titres nouveaux, le tout, sous peine d'une amende de 100 à 5.000 francs en principal.

L'Administration exige en outre, à titre de pièces justifi-

catives, un exemplaire des statuts et un exemplaire du journal contenant les publications légales.

Ce droit de transmission se décompose en trois taxes :

1° *Droit de transfert*;

2° *Droit de conversion*;

3° *Taxe annuelle de transmission*.

I. — LE DROIT DE TRANSFERT.

Le *droit de transfert* est perçu à chaque mutation des titres nominatifs sur le *prix réel* de la transaction, après déduction du montant des quarts non libérés, s'il y a lieu. D'après la doctrine administrative, *le tarif applicable est celui en vigueur au jour du transfert*. Ce droit est calculé par l'établissement émetteur au moment de l'inscription de la mutation sur les registres qu'il doit tenir et payé par l'acquéreur du titre. La loi du 26 avril 1930 avait ramené son *taux* à 0,25 %, la loi du 23 décembre 1933 l'a élevée à 0,55 %.

La Société est redevable de ce droit vis-à-vis de l'Enregistrement, en tout état de cause, même si les parties, par suite d'une circonstance quelconque, ne le lui ont pas acquitté.

Cette taxe ne concerne que les *titres qui n'existent exclusivement que sous la forme nominative*, les autres devant au moment de la vente être convertis au porteur pour être transmis et ne devant ensuite être remis sous la forme nominative que si l'acheteur le désire.

Quand le titre est coté en Bourse ou même traité hors cote, l'établissement de ce droit est assez simple. Mais dans le cas contraire, la Société doit procéder à une *évaluation* et percevoir le droit de transfert sur son estimation; il en est d'ailleurs de même pour le droit de conversion.

Mais souvent il arrive que l'Administration trouve insuffisant le prix ainsi fixé et que d'autorité elle en impose un autre plus élevé. Un *supplément de droit* est alors réclamé à l'établissement émetteur, qui n'a, dans la plupart des cas, qu'à s'exécuter et devra à son tour se retourner contre l'acheteur d'un titre, qui aura pu dans l'intervalle faire l'objet de multiples mutations, recours bien difficile à exercer, surtout

eu égard au faible montant des sommes à récupérer qui ne sauraient comporter l'engagement de frais de procédure, toujours onéreux.

C'est un des inconvénients trop réels des rapports directs entre la Société et ses actionnaires en matière d'impôts.

Par ailleurs, l'établissement émetteur n'est pas responsable des dissimulations ni des omissions que les parties auraient pu commettre. Ainsi du moins en a décidé un arrêt du Tribunal de Lunéville du 4 juillet 1895, mais l'Administration maintient un point de vue nettement opposé (1).

Le *paiement* des droits à l'Enregistrement est effectué par la Société dans les vingt premiers jours de chaque trimestre. Un *relevé des transferts* doit y être joint sous peine d'une amende de 100 à 5.000 francs en principal.

Cet état est prescrit par l'alinéa 3 de la loi du 23 juin 1857 et réglementé par le décret du 17 juillet 1857.

Aux termes de ce dernier, les Sociétés doivent déposer au bureau de l'Enregistrement, lors des paiements trimestriels :

1° Un relevé des transferts et conversions opérés pendant le trimestre et *soumis à l'impôt*. Doivent y figurer :

- a) La date de chaque opération;
- b) Les noms, prénoms et domicile du cédant et du cessionnaire ou du détenteur des titres convertis;
- c) La désignation et le nombre des actions et obligations transférées et converties;
- d) La valeur des actions ou obligations soumises à la conversion ou au transfert;
- e) Le total en toutes lettres de la somme soumise au droit de transfert ou de conversion.

2° Un relevé des transferts *exempts d'impôts*.

Pour ces transferts n'ayant comporté aucun paiement de droits, la Société devra faire mention de cette non-perception, en produisant à l'appui un certificat de paiement des droits en tenant lieu ou une pièce justifiant de l'exemption des droits.

(1) Journal de l'Enregistrement, 24.982.

Rentrent dans cette catégorie:

α) Les transmissions constatées par un acte enregistré par suite de donation ou de succession;

β) Les transferts d'ordre ayant lieu à la suite d'un partage;

γ) Les transferts faits à titre de garantie et n'emportant pas transmission de propriété;

δ) Les transferts effectués par les agents de change dans les dix jours de l'achat.

Cette dernière disposition ne s'applique qu'aux titres *essentiellement* nominatifs et a pour but le secret des opérations de bourse.

L'article 38 de la loi du 26 mars 1927 édicte que la Société doit, le lendemain du jour où elle reçoit la demande de transfert signée du vendeur, qui lui est transmise par l'agent de change vendeur, délivrer un avis de réalisation de transfert indiquant le nombre et la nature des titres déposés et le jour où seront délivrés les titres transférés pour ordre provisoirement au nom des agents de change acheteurs.

En ce qui concerne les transferts effectués *à titre de donation*, la colonne « Observations » de l'état devra mentionner la date de l'acte de donation, ainsi que le nom du notaire qui a rédigé l'acte.

Si les droits d'enregistrement de l'acte notarié ne sont pas encore acquittés, la Société devra percevoir le droit de transfert et remettre aux parties un certificat sur papier libre, moyennant quoi le droit de mutation se verra réduit du montant du droit de transfert.

Pour ceux réalisés *par suite de succession*, ainsi qu'on le verra plus loin, la loi du 25 février 1901, dans son article 15, oblige les Sociétés à mentionner dans leur déclaration qu'il leur a bien été présenté un certificat délivré sans frais par le receveur de l'Enregistrement, dans lequel celui-ci atteste que les droits de mutation par décès ont été acquittés, ou, dans le cas où ils ont été prescrits, qu'ils ne sont plus dus.

De même, l'article 45 de la loi du 13 juillet 1925 exige que, dans certains cas visés par ce texte, le transfert ne soit effectué au nom du nu propriétaire, lorsqu'il y a eu décès de l'usufruitier, que sur la présentation d'un certificat du receveur

de l'Enregistrement constatant le paiement des droits ou leur non-exigibilité.

La loi de 1901 et celle de 1925 ont encore ceci de commun que leur non-observation entraîne une amende de 500 francs en principal.

Ces états et relevés seront certifiés véritables par les représentants légaux des établissements émetteurs.

Le dépôt d'un relevé négatif n'est pas obligatoire.

Une *amende* de 180 à 9.000 francs, décimes compris, vient sanctionner ces dispositions.

Toutes ces questions exigent des collectivités la nécessité d'avoir un véritable contentieux administratif. On doit cependant signaler que la loi du 26 mars 1927 a diminué sensiblement leur tâche. Seuls les transferts résultant d'une vente ou d'une extinction d'usufruit sont effectués par les Sociétés sans la production d'un *certificat de propriété* mentionnant le nom, les prénoms, le domicile et la nationalité du nouveau titulaire, la qualité en laquelle il procède et possède, l'indication de sa portion dans les titres et l'époque de sa jouissance.

L'article 46 de la loi donne la liste des personnes qui auront qualité pour le délivrer.

Beaucoup prétendent que toutes ces formalités n'occasionnent pas aux établissements émetteurs un travail bien important, vu le petit nombre des titres nominatifs. A cela on peut répondre que certaines Sociétés ne comportent que des valeurs de cette nature, et que, même si l'on ne tient compte que des Sociétés dans lesquelles la forme nominative est facultative, la proportion de ces titres ressort en moyenne à une action nominative contre deux sous la forme au porteur. Tout au plus faut-il reconnaître qu'ils font l'objet de transactions moins fréquentes.

II. — LE DROIT DE CONVERSION.

Ce droit ne frappe que les *titres nominatifs* et est payé, comme son nom l'indique, à l'occasion de leur conversion en *titres au porteur*, la mise au nominatif des valeurs au porteur étant exonérée d'impôt depuis la loi du 26 décembre 1908.

qui a voulu faciliter le contrôle fiscal en vue de l'impôt général sur le revenu et des droits de mutation par décès.

Il est calculé sur le *dernier cours moyen* constaté avant le jour de la conversion, si le titre est coté; sinon, la Société fait une *évaluation*, qui peut donner lieu à contestation et rectification de l'Administration. En ce cas, il peut y avoir, beaucoup plus encore qu'en matière de transfert, une quasi-impossibilité de se faire rembourser par le porteur, si une erreur a été commise.

C'est également de la même façon que doit être dressé le *relevé des conversions*.

La loi du 23 décembre 1933 a augmenté le *taux* fixé à 0,50 % par la loi du 26 avril 1930 en le portant à 0,65 %, ce qui a diminué, sans la supprimer, la différence de tarif entre le droit de transfert et le droit de conversion.

Le *tarif* en vigueur est celui *du jour de l'inscription* sur le registre des conversions et le droit doit être calculé sur la valeur globale des titres d'une même catégorie appartenant à une même personne.

Comment admettre que, pour une même opération de vente de titres nominatifs, l'on impose un droit de transfert moins élevé pour les titres qui n'existent que sous la forme nominative et qu'on applique par contre un droit de conversion plus élevé pour le porteur, qui a choisi de son seul plein gré cette même forme nominative, qui devrait avoir toutes les faveurs du fisc?

Une différence en sens contraire serait plus compréhensible, mais la solution la plus raisonnable et aussi la plus simple serait l'égalité des droits.

La loi du 31 juillet 1920 prévoit dans son article 28 l'*exemption* du droit de conversion en faveur des Sociétés-mères, qui possèdent des titres nominatifs de leurs filiales en représentation de versements ou d'apports en nature, mais en pratique cette exemption n'est jamais utilisée, car toute conversion au porteur obligerait la Société-mère à payer dorénavant la taxe sur le revenu des valeurs mobilières, ce qui ne serait évidemment pas avantageux. Nous examinerons donc les conditions d'application de ce texte dans le chapitre de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières.

Une autre exemption, mais celle-ci à retardement, sous

forme de *restitution*, est contenue dans la loi du 31 juillet 1920, et marque la faveur de la forme nominative dans l'esprit du législateur.

L'article 17 de cette loi dit en effet:

« Lorsque le titulaire d'un titre nominatif a dû le convertir au porteur en vue de le vendre et qu'il a acquitté de ce chef le droit de conversion, il pourra en obtenir le remboursement si, dans le délai d'un mois à compter de la conversion, il a remployé le prix de la vente intégralement en valeurs mises au même nom et dont la conversion au porteur est assujettie au droit proportionnel. Ce remboursement pourra être effectué par l'établissement qui a opéré la conversion, sur simples déclarations de l'agent de change ou du banquier vendeur et de l'agent de change ou du banquier acquéreur, établies sur papier libre et sans frais. »

Cette disposition de faveur explique, dans une certaine mesure, la différence de taux du droit de conversion et du droit de transfert, mais ne légitime cependant pas complètement l'inégalité existante, car le vendeur peut ne pas vouloir consacrer son argent en un remploi de titres ou ne pas pouvoir l'effectuer dans le délai d'un mois.

Un décret du 14 avril 1921 a réglementé, avec un grand luxe de détails, la *procédure de remboursement*.

Cinq conditions sont nécessaires pour obtenir la restitution du droit de conversion et c'est l'établissement émetteur du titre vendu, qui doit juger si elles sont toutes remplies; mais nous allons voir que sa tâche est singulièrement ardue.

a) Le remploi doit porter sur l'*intégralité du prix de vente des titres convertis*. Il faut entendre par là que le prix d'acquisition des titres achetés en remploi, majoré des frais des deux opérations (commission, courtage, impôt sur les opérations de bourse), à l'exclusion de droit de conversion, doit être égal au prix brut d'aliénation ou tout au moins ne pas lui être inférieur d'un montant supérieur à la valeur de l'un des titres achetés, étant entendu que l'exemption du droit de conversion ne portera que sur le montant du remploi;

b) Les valeurs acquises doivent être *immatriculées au même nom* que les titres vendus;

c) Elles doivent être de *même nature* et assujetties au droit proportionnel;

d) Ce remploi doit avoir lieu dans un *délai d'un mois*, qui est compté de la date de l'inscription de la conversion au porteur sur le registre tenu au siège social à celle de l'inscription du transfert ou de la conversion du porteur au nominatif sur le registre de la Société des titres achetés;

e) La vente et l'achat doivent être effectués par l'intermédiaire d'un *agent de change*, s'il s'agit de valeurs cotées, ou dans l'autre cas, par un *banquier*.

Aussi conviendra-t-on que c'est pour les établissements émetteurs un honneur bien périlleux que d'avoir à trancher des questions aussi délicates, qui n'ont aucun rapport avec leurs fonctions économiques, avec, comme unique contrepartie, une rémunération inexistante et une responsabilité qui, elle, ne fait jamais défaut. Pour cela, ils doivent examiner les justifications que leur présente l'acquéreur des titres, décider si elles sont de nature à donner lieu à un remboursement des droits, et cela sous le fallacieux prétexte que, puisque ce sont eux qui ont retenu le droit de conversion, ils se doivent de le rembourser, et que par ailleurs la restitution du droit par l'Administration entraînerait des délais trop longs.

Voici les *justifications* que la Société doit examiner pour transmettre ensuite à l'Administration, sur papier non timbré:

1° Une déclaration de l'intermédiaire qui a procédé à la vente des titres, mentionnant:

- a) La date de l'opération;
- b) Le nom du vendeur;
- c) Le nombre des titres, leur série et leurs numéros;
- d) Leur prix d'aliénation;
- e) Le détail des frais.

2° Une déclaration identique en ce qui concerne l'achat.

3° Une déclaration de l'établissement émetteur, dont les titres ont été acquis en remploi, indiquant:

- a) La date du transfert ou de la conversion;
- b) La désignation des titres par leur nombre, leur série et leurs numéros;

c) La mention d'immatriculation (nom, prénoms, profession, domicile du nouvel acquéreur).

4° Une quittance spécifiant expressément l'opération à laquelle elle se rapporte, signée par le nouveau propriétaire et délivrée par lui à la Société qui a perçu le droit de conversion lors du remboursement de ce droit.

Une fois que la Société a opéré la restitution des droits, elle doit *régulariser ses comptes avec le Trésor*.

Le cas le plus simple est celui où l'établissement émetteur n'a pas encore versé à l'Enregistrement le droit de conversion; la conversion est alors mentionnée pour ordre sur le relevé trimestriel et ne donnera évidemment lieu au versement d'aucun droit.

Mais le remboursement aura assez souvent été effectué après le paiement du droit de conversion à l'Enregistrement, soit que l'opération ait eu lieu à la veille du règlement trimestriel, soit que les parties ne réclament pas immédiatement le remboursement des droits; la Société devra alors dresser un relevé distinct des sommes restituées aux acquéreurs et, au moyen d'une pétition sur timbre, dont le prix ne lui sera pas remboursé, puisqu'il y a eu perception régulière, elle devra réclamer l'imputation ou le remboursement de ces sommes. Ceci constitue donc en fait une pénalisation pour la Société, alors qu'elle n'a pourtant commis aucune faute. Dans ces conditions, l'Administration ne pourrait-elle pas se contenter d'une réclamation sur papier libre?

L'avance de la Société ne peut pas être compensée sur les sommes dues par elle, sans l'autorisation de l'Administration; seule, celle-ci peut ordonner l'imputation ou la restitution.

Dans ce même ordre d'idées, il est assez curieux d'envisager le cas d'un porteur d'actions nominatives d'une Société, n'ayant pas distribué de dividendes depuis vingt ans et qui vient en demander la conversion au porteur. L'établissement émetteur devra lui rembourser le droit de transmission, accumulé depuis vingt ans, et si peu que la situation de ce dernier soit assez précaire, l'actionnaire pourra ainsi récupérer un montant appréciable, supérieur peut-être à la valeur du titre lui-même!

Quant à la Société, au milieu de tant de complications, elle

ne doit jamais oublier qu'une *amende* de 180 à 9.000 francs, décimes compris, vient sanctionner toute dissimulation, omission ou défaut de déclaration, sans préjudice des droits en sus.

En fait, ces deux sanctions ne sont pas appliquées à la fois, mais quand le droit en sus est perçu, il subit une majoration d'un quart (art. 110 de la loi du 25 juin 1920).

Aussi bien, les droits de l'Administration procèdent-ils toujours d'un même point de vue unilatéral: le fisc impose aux Sociétés des formalités multiples, pour lesquelles il ne leur reconnaît jamais le droit de commettre la moindre erreur, sans pourtant même consentir à éclairer leur bonne foi, semblant n'avoir d'autre but que de les prendre en défaut pour pouvoir les astreindre à des amendes à la fois onéreuses et vexatoires. Par contre, si l'Administration se trompe, elle n'encourt par cela même aucune responsabilité.

L'article 19 de la loi du 30 juin 1923 interdisait aux Sociétés de prendre à leur charge, lors de la conversion au nominatif, le montant de la taxe annuelle de transmission; l'article 15 de la loi du 31 mars 1931 les a autorisées à user à nouveau de cette faculté.

III. — LA TAXE ANNUELLE DE TRANSMISSION.

Cet impôt, créé par la même loi que les droits de transfert et de conversion, vient leur faire contre-poids et consiste dans un forfait avancé par l'établissement émetteur et que doivent acquitter les *titres au porteur ou à ordre*, que ce soient des actions, des obligations ou des parts de fondateur.

Ce droit s'applique exclusivement aux titres négociables « au porteur et à ceux dont la transmission peut s'opérer sans un transfert sur les registres de la Société », nous dit l'article 6 de la loi du 23 juin 1857.

Récemment encore, la taxe n'était exigible que lorsqu'il y avait *création matérielle du titre*. L'Administration avait bien essayé de soutenir le contraire, mais la Chambre Civile de la Cour de Cassation, le 2 mai 1922, s'était refusée à admettre sa thèse (1). L'Enregistrement sollicita alors le législateur qui, dans l'article 24 de la loi du 28 décembre 1922,

(1) DALLOZ, Périodique 1922. I. 121.

soumit à l'impôt le *droit incorporel de l'actionnaire*, même s'il n'est pas matérialisé par la création du titre.

Citons à ce propos l'opinion de MM. Allix et Lecerclé (1) qui, dans un récent ouvrage, déplorent l'insécurité déplorable dans laquelle se trouvent les assujettis dans leurs rapports avec l'Enregistrement, du fait de l'attitude traditionnelle de cette Administration. Celle-ci, en effet, ne s'incline jamais devant une jurisprudence contraire, mais s'efforce avec persévérance à faire réformer la loi. Nous venons d'en avoir un exemple. De plus, elle n'hésite jamais à se contredire, si elle s'aperçoit que cela est conforme à ses intérêts.

Cependant l'Administration admet que si les titres sont créés matériellement, au plus tard à l'expiration du trimestre qui suivra celui au cours duquel sera intervenue la constitution définitive de la Société ou la clôture de l'émission, la taxe ne sera pas exigible. Dans le cas contraire, le droit sera dû à dater de la constitution de la Société ou de la clôture de l'émission. Signalons que pendant ce délai de grâce, et bien entendu avant la création matérielle des titres, les mutations constatées par un acte sont soumises à un tarif spécial. De même, ne sont pas passibles de la taxe annuelle de transmission les titres amortis et les titres inaliénables déposés en garantie de la gestion des administrateurs.

Les titres nouvellement émis ne la paient seulement que pour le nombre de jours depuis lequel ils sont émis, sauf si l'émission, ce qui ne peut se présenter que pour les obligations, porte sur plusieurs trimestres, auquel cas, à partir du second trimestre, tous les titres doivent être comptés du premier jour de ce second trimestre.

Pour le calcul du droit afférent aux titres nouvellement émis, chaque mois est compté pour son nombre de jours exacts, tandis que, pour le droit de timbre, l'année est décomptée sur la base de 360 jours seulement.

Le *taux* de ce droit est, depuis la loi du 28 février 1933 (art. 48), de 0,30 % pour les titres au porteur et de moitié, soit 0,15 %, pour les titres à ordre, moins suspects de fraude aux yeux du législateur.

Le droit est calculé sur le *cours moyen du titre pendant*

(1) ALLIX et LECERCLÉ, *Les droits d'enregistrement*, p. 11.

l'année précédente; c'est la Chambre Syndicale des Agents de Change, ou celle des Banquiers en valeurs, qui se charge de la transmettre à l'Enregistrement.

Pour obtenir ce cours, on prend les cours moyens de chaque Bourse, on les additionne ensemble et on obtient un total que l'on divise par le nombre de séances. Un seul cours coté suffit.

Même si le titre n'a été coté que pendant une courte période, le cours moyen est cependant pris comme base.

Quand le titre est coté sur plusieurs marchés dont celui de Paris, c'est ce dernier qui est retenu, sauf le cas où ladite valeur fait l'objet d'une cotation au Parquet d'une Bourse de province, alors qu'il n'est traité qu'en Coulisserie à Paris.

Quand le titre n'est pas coté, la Société indiquera le cours hors cote ou même un cours pratiqué dans une Bourse étrangère, dans ce dernier cas, en tenant compte du cours moyen du change.

Le cours des actions de jouissance, la première année de leur création, est déterminé par le cours moyen des actions de capital, déduction faite du montant du capital remboursé.

Il en est de même en cas de remboursement partiel du capital. Lorsque le titre est fractionné en plusieurs, généralement à l'occasion d'une augmentation de capital, on adopte le cours moyen de l'année précédente dans la proportion du fractionnement opéré.

Faute de semblables données, la collectivité établira pour l'année précédente une *déclaration estimative*, que l'Administration pourra contrôler, puisqu'elle dispose du droit de communication. L'Enregistrement ne peut jamais procéder à une évaluation d'office, quand la Société n'a rien déclaré.

Dans ce cas, elle ne se contentera d'ailleurs pas de prendre le bilan comme base d'évaluation et d'en faire ressortir l'actif net divisé par le nombre de titres, mais elle appréciera si chaque poste du bilan y est bien porté pour sa valeur réelle.

Point n'est besoin d'insister sur les inconvénients d'un tel système, générateur de nombreux abus. Il tombe en effet sous le sens qu'il est pratiquement impossible de fixer exactement l'excédent d'actif d'une Société et, partant, la valeur de ses actions: le fisc aura toujours tendance à exagérer cette

valeur et, quatre-vingt-dix-neuf fois sur cent, la Société ne pourra que se plier à ses exigences.

L'article 19 de la loi du 30 juin 1923 sanctionne la clause, ayant pour objet de supprimer le recours des Sociétés contre les porteurs en ce qui concerne la taxe annuelle de transmission, d'une amende de 10.000 à 100.000 francs en principal.

Lorsque l'Administration, souvent plusieurs années après, impose une *majoration d'évaluation* entraînant un rappel d'impôts, ce rappel est déduit du plus prochain dividende, s'il y en a un, et se trouve ainsi supporté par des porteurs, qui ne sont forcément pas les mêmes que ceux qui auraient dû en subir la déduction, si l'impôt avait été payé en totalité sur l'exercice auquel il s'appliquait, et la différence peut être parfois très appréciable.

Le cours moyen doit être évidemment le même pour les quatre déclarations trimestrielles successives.

En effet, l'établissement émetteur doit *tous les trimestres* dresser un *état* certifié véritable par les administrateurs, et indiquant le nombre des titres au porteur et à ordre de toutes les catégories, existant au dernier jour du trimestre.

Cet état doit être déposé dans tous les cas, alors même qu'il n'y a aucun droit à payer, soit parce que tous les titres de la Société sont sous la forme nominative, soit parce qu'ils n'ont plus aucune valeur.

Ceci sous peine d'une *amende* de 180 à 9.000 francs, décimes compris.

Il doit indiquer aussi le cours moyen des titres.

Des imprimés gratuits (modèle 136) contiennent toutes les indications nécessaires pour permettre la liquidation des droits exigibles. Ils contiennent même une colonne où l'on doit noter, ce qui n'est pas prescrit par la loi, mais est indispensable pour le contrôle, le mouvement des titres au cours de chaque trimestre (émission, réduction, conversions).

L'impôt est *avancé* par la collectivité qui le récupérera lors du prochain dividende, mais pas forcément sur les seuls détenteurs de titres au porteur au moment du paiement. Elle le fera payer également au détenteur de titres au porteur qui, en cours d'année, demandera leur conversion au nominatif. Cette avance parfois très importante et qui peut se cumuler pendant de nombreuses années, l'improductivité de la So-

ciété n'ayant pas pour effet de la suspendre, peut entraîner pour l'établissement émetteur des difficultés de trésorerie considérables, car le cours moyen de certains titres se maintient à un niveau élevé malgré la cessation des dividendes.

C'est ainsi, par exemple, que pour une Société au capital de 300 millions, en supposant les trois quarts des titres au porteur et une simple cotation au pair, on obtient un versement annuel de 675.000 francs.

La Société ne pourra rattraper exactement le montant de l'impôt, car elle ne peut savoir le nombre de titres au porteur qui existeront lors du paiement du coupon.

La collectivité a toujours un délai préfix de vingt jours pour déposer la déclaration et effectuer le paiement, ce délai se trouve automatiquement réduit si les derniers jours sont fériés.

Le *dépôt*, depuis la loi du 28 février 1933, s'effectue soit au bureau de l'Enregistrement du siège social, soit à celui du siège administratif ou du principal établissement, suivant la volonté de l'Administration.

Toutes ces formalités sont fréquemment pour les Sociétés l'occasion d'amendes.

Suivant une règle commune à toute la matière d'enregistrement, que nous exposons ici parce que la fréquence des opérations effectuées y donne lieu sans cesse, les pénalités peuvent faire l'objet de *pétitions en remise* sur papier timbré. La réduction presque totale est assez souvent accordée, ce qui n'est que juste, car les erreurs ne sont pas forcément faites dans un but de fraude et la volonté de se soumettre à la loi ne donne pas *ipso facto* aux assujettis une compétence de receveur de l'Enregistrement.

Et cela est d'autant plus équitable que l'Administration n'est jamais liée par les avis qu'elle consent à donner à ceux qui l'interrogent.

Dans un même ordre d'idées, la loi du 18 janvier 1912 autorise les Sociétés à obtenir le *remboursement* des droits versés par suite d'erreurs de fait dûment constatées.

Les occasions de se tromper ne manquent d'ailleurs pas.

En voici quelques exemples: transferts déclarés, mais non effectués, titres nominatifs indiqués comme étant au porteur

ou réciproquement, titres amortis inscrits comme existants, titres ayant été l'objet d'une évaluation exagérée.

D'après cet exposé, nous pouvons nous faire une idée des dépenses, des pertes de temps et des tracasseries de toutes sortes que peuvent occasionner ces formalités.

Aussi, les grosses entreprises sont-elles obligées d'avoir un personnel spécial pour s'occuper de toutes ces questions de contentieux fiscal.

Les Sociétés de moindre importance s'en réfèrent à une Société Fiduciaire qui, moyennant rétribution, assure le service des titres.

De toute façon, cette organisation spéciale revient fort cher aux Sociétés et grève assez lourdement les frais généraux.

A ce sujet, il y a lieu de signaler qu'on a proposé de remplacer les droits de transfert et de conversion par une légère majoration de l'impôt sur le revenu pour les titres nominatifs et la taxe annuelle de transmission par une aggravation sensiblement plus importante de cette taxe pour les titres au porteur.

Dans le même but de réaliser une simplification en tous points désirable, M. Allix a suggéré dans le *Sans-Fil* du 5 décembre 1928, de supprimer la trilogie des trois taxes (droit de timbre, droit de transmission et impôt sur le revenu des valeurs mobilières) et de la remplacer par un impôt assis uniquement sur le revenu et qui serait plus élevé pour les titres au porteur que pour ceux ayant la forme nominative.

En dehors d'un résultat très réel de clarté et de simplicité, seul avantage que nous ayons à envisager ici, de tels systèmes, surtout le second, puisqu'il englobe en plus le droit de timbre, empêcheraient sans doute l'élévation constante des impôts, qui est favorisée par leur morcellement. De plus, ils feraient disparaître les inconvénients multiples de la taxe de transmission qui, comme on l'a souvent répété, s'appelle ainsi parce qu'elle atteint surtout ceux qui ne transmettent jamais.

Voici un exemple particulièrement typique des anomalies que peut entraîner l'application de la taxe de transmission dans certaines Sociétés, obligées de suspendre toute distribution pendant de longues années, surtout si, pendant ce

laps de temps, le titre a fait l'objet de mouvements spéculatifs de hausse, provoquant automatiquement l'aggravation de ladite taxe, au grand dam des porteurs sérieux, qui, conservant leurs titres, n'ont pas profité de ces fluctuations.

Les actions anciennes de la *Société Agricole et Industrielle de la Pointe-à-Pitre*, après avoir coté 6.600 francs, sont, à la suite d'un cyclone, et, pour réparer le désastre d'une grosse augmentation de capital, tombées à 220 francs. Comme elles n'ont pas touché de dividendes depuis plus de cinq ans, ces actions anciennes, qui ne sont pas assimilées aux nouvelles, se trouvent être actuellement débitrices, au titre de la taxe de transmission, d'au moins 65 francs. Or, il s'agit de titres d'un nominal de 100 francs: si la Société, qui est d'ailleurs en bonne situation, reprend jamais ses répartitions, combien de coupons devront servir intégralement au remboursement d'un tel arriéré, avant que les propriétaires puissent enfin toucher une première répartition!

Heureux actionnaires!

Ce n'est pourtant pas dans le but de mettre fin à de tels abus que les socialistes préconisent la suppression des titres au porteur et leur remplacement par des titres à ordre; mais on peut imaginer le travail qui en résulterait pour les Sociétés, recevant deux lettres recommandées avec accusé de réception pour chaque mutation de titres, alors que certaines valeurs se négocient par plus de mille titres par Bourse! La sagesse des porteurs a d'ailleurs résolu très élégamment le problème, en faisant un sort à cette belle réforme, puisqu'il est établi que, nonobstant les dispositions de la loi du 4 avril 1926, nul n'a entendu profiter des avantages de ladite loi et qu'aux dires des agents de change eux-mêmes, aucun de ces titres à endossement ne leur a jamais été présenté!

Avant de clore ce chapitre, il y a lieu de signaler à titre documentaire qu'en dehors des droits de transfert, de conversion et de la taxe annuelle de transmission, il existe encore un *droit de mutation spécial*, créé par la loi du 30 décembre 1928, et qui vise uniquement les *cessions d'actions d'apport* pendant leur période de non-négociabilité, ce droit de mutation étant d'ailleurs variable suivant la nature de l'apport correspondant aux titres cédés.

CHAPITRE III

L'IMPOT SUR LE REVENU DES VALEURS MOBILIERES

Créé par la loi du 29 juin 1872 au *taux* de 3 %, il est actuellement soumis à celui de 17 % par la loi du 23 décembre 1933. Le *tarif applicable* est celui en vigueur *lors de la mise en paiement*. C'est pourquoi, en décembre 1933, nombre de Sociétés se sont empressées de distribuer des acomptes, afin d'échapper à l'augmentation de l'impôt.

Son *domaine* très étendu comprend les « intérêts, dividendes, revenus et *autres produits* », terme général qui a permis peu à peu l'extension de cette taxe à divers éléments, que le législateur n'avait pas prévus à l'origine.

L'*exemption* de l'article 27 de la loi du 31 juillet 1920, que nous avons déjà rencontrée au sujet du droit de conversion, trouve surtout en cette matière son véritable champ d'application. Les revenus touchés par une Société-mère et provenant d'actions, d'obligations ou de parts bénéficiaires d'une de ses filiales ne sont en effet pas sujets à l'imposition, si certaines conditions sont remplies :

- a) Les deux Sociétés doivent avoir la forme par actions;
- b) Les titres, depuis leur création matérielle, n'ont jamais dû quitter la forme nominative;
- c) Ils doivent représenter des apports en nature ou en numéraire faits par la Société-mère à sa filiale, ce qui exclut du bénéfice de l'exemption les revenus des valeurs achetées en bourse.

Les deux Sociétés doivent avoir la nationalité française; cette dernière exigence a été supprimée par la loi du 31 juillet 1929, en ce qui concerne la filiale (art. 4).

L'impôt sur le revenu des valeurs mobilières est *avancé* et *perçu* par l'établissement émetteur. Ce rôle de percepteur à la source, qui simplifie singulièrement la tâche de l'Admi-

nistration et lui assure en même temps une régularité d'encaissement idéale, lui est attribué parce qu'il a « un personnel à même de suivre la situation fiscale de l'entreprise, de remplir les formalités et d'effectuer le paiement de l'impôt » (1).

Toutes ces formalités ont lieu au bureau de l'Enregistrement désigné par l'Administration: bureau du siège social, du siège administratif ou du principal établissement.

Nous allons les examiner avec les variations qu'elles subissent suivant la matière imposable.

Celle-ci se décompose ainsi, en suivant l'ordre chronologique des lois:

1° Les *dividendes* (loi du 29 juin 1872);

2° Les *lots et primes de remboursement* (loi du 21 juin 1875);

3° Les *tantièmes et jetons de présence des administrateurs* (loi du 13 juillet 1911);

4° Le *remboursement ou amortissement de capital avant la dissolution de la Société* (loi du 13 juillet 1925);

5° Les *jetons de présence des actionnaires* (loi du 31 mars 1932).

I. — LES DIVIDENDES.

Les *dividendes, intérêts et revenus* des actions, obligations, parts de fondateur, doivent être l'objet d'une *déclaration*, dans les vingt premiers jours de janvier, avril, juillet et octobre, sur le modèle 136 que fournit l'Administration.

Cette déclaration doit être accompagnée d'un versement. Les obligations acquittent l'impôt *en quatre termes égaux* sur le montant de l'intérêt stipulé dans le contrat, et *d'après le nombre de titres existant au dernier jour du trimestre*, à moins qu'il n'y ait une baisse du taux convenu.

Lorsque les obligations comportent un intérêt payable en une ou plusieurs monnaies étrangères, celui-ci varie suivant le cours du change du jour de la distribution; de ce fait, les obligations doivent suivre le système imposé aux actions. Des justifications doivent donc être fournies sous peine d'une amende minimum de 100 francs en principal.

(1) ALLIX et LECERCLÉ. *L'impôt sur le revenu*. T. I, p. 294.

Pour les actions, parts de fondateur et obligations à revenu variable, *l'impôt est liquidé sur les 4/5 de celui payé à l'exercice précédent et acquitté dans les vingt premiers jours de chaque trimestre*. Les Sociétés nouvelles versent la première année la taxe calculée sur le revenu à 5 % du capital appelé. Par contre, les Sociétés anciennes, qui procèdent à une augmentation de capital, ont à effectuer l'avance sur les actions nouvelles dans les mêmes conditions que pour les actions anciennes, sous la seule réserve du montant libéré et de la date de jouissance stipulée lors de la création.

L'établissement émetteur jouant ce rôle de collecteur d'impôts est personnellement *responsable* vis-à-vis du fisc. Une amende de 100 à 5.000 francs en principal vient sanctionner toute erreur de perception, défaut de paiement, retard, dépôt en dehors des formes voulues. La Société trouve peut-être qu'elle n'a mérité « ni cet excès d'honneur, ni cette indignité », mais elle ne peut que, s'incliner devant les exigences de l'Enregistrement. Celui-ci conserve toujours son recours contre le porteur.

Le *contrôle* est assuré par le *droit de communication*, auquel est assujettie la Société à l'égard de l'Administration et aussi par le dépôt annuel, en vue de la liquidation définitive de l'impôt sur le revenu, des *documents fixant le dividende*, dans les vingt jours de leur date et dans les vingt premiers jours de mai en ce qui concerne les Sociétés soumises au forfait de 5 %.

Ces documents doivent être certifiés conformes par les représentants de la collectivité émettrice.

Rentrent dans cette catégorie:

a) Les *extraits des délibérations* du Conseil d'Administration ou de l'Assemblée Générale relatifs à la fixation du dividende. La loi n'impose pas une copie intégrale de la délibération, mais elle exige un extrait littéral reproduisant les termes mêmes employés et non une simple analyse des dispositions prises.

En cas de non-distribution de bénéfices, le dépôt des mêmes extraits de délibération est également exigé.

b) Les *comptes rendus*, dont une copie textuelle et *in-extenso* est nécessaire. Ils consistent dans le rapport lu devant

le Conseil d'Administration ou devant l'Assemblée Générale par l'Administrateur délégué ou le Président du Conseil d'Administration pour exposer la gestion de la Société. Un compte rendu verbal n'est pas admis par la loi, c'est d'ailleurs à l'Enregistrement de prouver l'existence des comptes rendus dont il réclame le dépôt.

c) *Tous documents analogues* visés par le décret du 6 décembre 1872 et susceptibles de révéler un fait générateur de la taxe, tels que bilan, inventaire, rapport des commissaires aux comptes. Ces documents ne sont exigés que dans le cas où il n'y aurait pas eu délibération régulière.

Comme l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières porte sur les bénéfices réels, une déclaration estimative n'est jamais admise comme suffisante.

Les *sanctions* relatives au défaut de production de ces documents consistent dans des amendes, des droits en sus et dans une contrainte en paiement d'une somme fixée arbitrairement d'après les renseignements que peut avoir l'Administration; le montant peut en être modifié ultérieurement, sur le vu des dépôts et des relevés qui peuvent être produits par la suite.

Des intérêts moratoires, calculés au taux des avances de la Banque de France, sont exigibles, à partir de la contrainte, sur les sommes réclamées par l'Enregistrement.

Une *liquidation définitive* intervient, après la clôture des écritures relatives à l'exercice et du dépôt des comptes rendus et extraits de délibérations. Cette liquidation s'opère non sur l'exercice de la Société, mais sur l'année courante, du 1^{er} janvier au 31 décembre.

S'il en résulte un *supplément de droit*, l'établissement émetteur doit l'acquitter immédiatement.

Si, au contraire, ses versements dépassent le montant de ce qu'il doit, il y a lieu à une *imputation* sur l'exercice courant ou à *restitution*, si la Société est arrivée à son terme ou si elle cesse de distribuer des dividendes, ce qui ne veut pas dire qu'aucun bénéfice ne soit réalisé.

Il peut y avoir également lieu à restitution dans le cas où la Société aurait voté des dividendes, sans jamais les mettre

en paiement, ou en cas de dividendes fictifs, lorsque leur reversement aura été ordonné.

Dans le cas où l'établissement émetteur a droit à une restitution de l'impôt avancé, il doit formuler une demande à l'Enregistrement, mais le remboursement ne va généralement pas sans difficulté. Systématiquement résolue à ne rien rembourser, si possible, l'Administration délègue en effet de suite à la Société un de ses receveurs avec mission de s'attacher à trouver quelque irrégularité passible du droit en sus, du double droit, de l'amende, etc., pour un montant au moins égal au remboursement demandé.

Si ses recherches restent sans résultat, la restitution n'en est pas moins très lente à venir, sous prétexte que les crédits actuels sont épuisés et que les nouveaux ne sont pas encore votés, en telle sorte que la Société n'a quelque chance de rentrer dans ce qu'on lui doit que si elle est à la veille de déposer son bilan.

Le paiement de l'impôt se *prescrit* par cinq ans à dater du dépôt annuel des documents fixant le dividende, ou, en cas de dissolution, du jour de l'enregistrement de l'acte qui la constate; sa restitution se prescrit par le même délai, qui a son point de départ au jour du versement.

On peut signaler un cas exceptionnel, dans lequel la collectivité n'a pas à faire l'avance de l'impôt. Il se présente pour les *emprunts émis à l'étranger par des Sociétés françaises*. Pour bénéficier de cette *exemption*, celles-ci doivent produire:

a) L'autorisation du Ministre des Finances en vue de l'émission de l'emprunt;

b) Une demande sur papier timbré indiquant la date et les conditions de l'émission, le nombre, le montant et les numéros des titres;

c) L'avis paru au *Journal Officiel*;

d) En outre, les titres doivent porter une mention, dont le texte est fixé par la loi, indiquant qu'ils sont soumis au régime fiscal des valeurs mobilières étrangères non abonnées et que, de ce fait, aucune retenue n'est à opérer sur le paiement des coupons et le remboursement des obligations hors de France.

Ces collectivités doivent, dans les vingt premiers jours de l'année, adresser un état à l'Enregistrement, exposant le mouvement des titres à l'étranger pendant la dernière année et la situation de l'emprunt au 31 décembre.

Avant de clôturer cette question des dividendes, il semble nécessaire, bien que cela soit un peu en dehors de l'objet de notre étude, de dire un mot des *répartitions exceptionnelles en cours d'entreprise*, telles que la libération ou la distribution gratuite d'actions, toutes opérations que la loi tend à assimiler à des dividendes: c'est toute la question de la valorisation des réserves, qui, du point de vue de l'équité fiscale, reste toujours controversée.

L'Administration entend en effet taxer à 17 % le montant nominal des actions remises gratuitement aux actionnaires par imputation des réserves au capital, de même que la libération gratuite d'actions non libérées, comme s'il s'agissait d'une répartition espèces. En bonne justice, il semble bien que l'impôt ne devrait être acquitté qu'au moment de la liquidation de la Société, puisque aussi bien, entre temps, il n'y a pas eu de distribution effective, mais simplement *aménagement nouveau du capital*, désormais réparti en un plus grand nombre de titres.

Il pourra même advenir qu'au bout de quelques années la Société tombe en déconfiture, de telle sorte que les actionnaires n'encaisseront jamais le montant nominal des actions distribuées.

Mais, outre que le fisc n'entend jamais remettre à plus tard l'encaissement d'une imposition, le fait de ne taxer les actions gratuites qu'au moment de la liquidation de la Société obligerait nécessairement à ne pas les assimiler entre temps aux actions anciennes, ce qui ne manquerait pas de présenter des inconvénients, ne serait-ce que pour la cotation en Bourse.

Toujours dans le même but d'échapper à la taxation fort lourde de leurs dividendes, beaucoup de Sociétés, disposant à leurs bilans de primes d'émission importantes, ont pris l'habitude d'en opérer la répartition en lieu et place des bénéfices de l'exercice, qui par contre sont portés aux réserves, où ils remplacent les primes d'émission distribuées. Cette manière de procéder, qui consiste simplement dans la reprise

de versements supplémentaires des associés, laissant le capital absolument intact, est jusqu'ici acceptée par l'Administration et bénéficie de l'exonération, tout au moins en ce qui concerne les primes réparties entre les actionnaires qui les ont souscrites.

L'impôt sur le revenu des valeurs mobilières frappe également, en cas de rachat des parts de fondateur par la Société, la différence entre leur valeur initiale et leur prix de rachat.

De même, en fin d'entreprise, les distributions dépassant le montant nominal du capital sont taxables et donnent lieu à une déclaration estimative, si elles comportent des avantages ou des distributions autres qu'en espèces.

II. — LES LOTS ET PRIMES DE REMBOURSEMENT.

Le législateur de 1872 entendait-il comprendre dans sa formule : « *et tous autres produits* » les lots et primes de remboursement payés aux créanciers, porteurs d'obligations, d'effets publics et de tous autres titres d'emprunt? Si un doute pouvait subsister sur ce point, la loi du 21 juin 1875 trancha définitivement la question en les visant expressément dans son article 5.

Les *lots* consistent dans la différence entre la somme mentionnée sur le titre et celle remboursée au porteur, tandis que les *primes de remboursement* représentent l'écart qui existe entre la somme remboursée et le prix payé à l'émission.

Le décret du 15 décembre 1875 vient à l'aide des Sociétés pour résoudre certaines difficultés qui peuvent se produire en vue de la *détermination du taux d'émission*. Quatre cas peuvent être envisagés :

1° Si le taux d'émission est unique, c'est celui-là qui sera pris en considération;

2° Si ce taux a subi des variations, la prime de remboursement sera établie en divisant, pour chaque emprunt, son montant brut par le nombre de titres émis;

3° Si l'émission est toujours en cours, la prime sera calculée d'après la situation de l'emprunt au 31 décembre précédent;

4° Enfin, si aucun de ces moyens ne peut être appliqué, le

taux sera représenté par un capital formé de vingt fois l'intérêt annuel stipulé, lors de l'émission, au profit du porteur de titre.

Les lots sont soumis à l'impôt de 36 %, tandis que les primes de remboursement n'acquittent que celui de 17 %.

Le *paiement* de la taxe doit être effectué dans les vingt jours qui suivent le jour fixé pour le paiement.

Doit y être jointe et remise au receveur une *copie certifiée du procès-verbal de tirage au sort* et un *état* indiquant pour chaque tirage :

- a) le nombre de titres amortis;
- b) le taux d'émission de ces titres, s'il s'agit de primes de remboursement;
- c) le montant des lots et des primes, qui sont échus aux titres sortis;
- d) la somme sur laquelle l'impôt est exigible.

III. — LES TANTIÈMES ET JETONS DE PRÉSENCE DES ADMINISTRATEURS.

Figurent également comme revenus de valeurs mobilières les *tantièmes, jetons de présence et rémunérations diverses* alloués aux membres du Conseil d'Administration : ainsi en a décidé l'article 12 de la loi du 13 juillet 1911 que des textes postérieurs sont venus modifier ou compléter sur différents points.

Les tantièmes doivent être prélevés sur les bénéfices et les bénéficiaires doivent être membres du Conseil d'Administration; avant la loi du 13 juillet 1925 (art. 79), il fallait de plus que ces prélèvements résultent d'une disposition statutaire obligatoire.

D'autre part, depuis la loi du 19 décembre 1926, les rémunérations spéciales que reçoivent le Directeur général ou l'Administrateur délégué ne rentrent pas dans cette catégorie et payent l'impôt au titre des traitements et salaires, même si elles sont calculées sur les bénéfices de l'entreprise.

La discrimination est opérée actuellement ainsi par l'Administration. Sont soumis à l'impôt sur les traitements et salaires, les rémunérations fixées par un titre régulier nommant l'assujetti à sa fonction. De plus, celle-ci doit consister

dans une gestion de chaque jour et les rétributions ne doivent pas être excessives par rapport aux bénéfices de la Société. A signaler que, dans un esprit nettement démagogique, le législateur, au moment où en avril 1930 il a réduit de 18 à 16 % l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, en a excepté les tantièmes et jetons de présence des administrateurs, qui seuls de tous les revenus sont restés taxés à 18 %.

En vue d'assurer leur *recouvrement*, les Sociétés déposeront donc, dans les vingt premiers jours de chaque trimestre, un *état nominatif* totalisé, certifié par leurs représentants légaux, indiquant le montant des sommes payées, pendant le trimestre précédent, à chacun des membres du Conseil d'Administration et mentionnant leurs noms, leur domicile ou leur résidence.

Si l'impôt est payé par la Société, les administrateurs en retirent un profit indirect, qui doit être mentionné dans les rémunérations diverses.

L'impôt est payable au bureau de l'Enregistrement dans les vingt premiers jours de janvier, avril, juillet et octobre pour les sommes mises en distribution au cours du trimestre précédent.

IV. — AMORTISSEMENT OU REMBOURSEMENT DE CAPITAL AVANT LA DISSOLUTION DE LA SOCIÉTÉ.

Est aussi soumis au paiement de la taxe sur le revenu des valeurs mobilières et à la déclaration le *remboursement du capital par la Société en cours d'existence*.

C'est la loi du 13 juillet 1925, suivie du décret du 29 mai 1926, qui est intervenue en cette très importante matière, qui fournit un exemple typique de l'interminable lutte, engagée par la fiscalité contre les efforts tentés par les Sociétés pour desserrer son étreinte.

L'impôt sur les coupons et dividendes étant devenu très lourd, nombre de collectivités avaient eu l'idée d'y échapper, momentanément tout au moins, en consacrant leurs bénéfices à l'amortissement partiel ou total de leurs actions, au lieu de distribuer des dividendes. Mais l'Administration veillait et la loi du 13 juillet 1925 eut pour but de n'exempter de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières les distributions de bénéfices ou de réserves sous forme d'amortissement ou

de remboursement du capital, que si une telle opération avait été formellement prévue par les statuts de la Société. Ce que voyant, les intéressés s'empressèrent de modifier leurs statuts; à son tour, l'Administration demanda aux tribunaux de déclarer illégale cette façon de tourner la loi. mais elle n'eut pas gain de cause. Elle se retourna alors vers le législateur et, suivant une méthode qui lui est chère, sollicita la modification d'un texte qui n'avait pas atteint son but.

L'article 21 de la loi de finances du 31 mars 1932, qui abroge le quatrième alinéa de l'article 80 de la loi du 13 juillet 1925, fut voté. Dorénavant, pour que les remboursements ou amortissements ne soient pas passibles d'impôts, il faut que les statuts des Sociétés les aient prévus obligatoires, et ceci avant la loi du 13 juillet 1925.

Détestable exemple d'imprécision et d'imprévoyance du législateur et de recours à ce procédé non moins détestable de la rétroactivité, grâce à quoi des collectivités se sont trouvées, sur la foi des lois existantes, avoir engagé en pure perte les frais souvent considérables qu'entraîne une modification de statuts.

Cette loi ne reçoit aucune application, lorsqu'au remboursement du capital correspond une réduction du capital nominal de la Société.

Dans les entreprises concessionnaires à durée limitée, les amortissements annuels nécessaires à la bonne gestion de l'affaire sont autorisés.

Toute Société voulant procéder, en cours d'exercice, à un amortissement du capital, qu'il soit partiel ou total, doit en faire la *déclaration* dans les vingt jours de la décision au bureau de l'Enregistrement.

A l'appui de cette déclaration, elle doit fournir:

a) Une copie intégrale et certifiée de la décision;

b) Un tableau indiquant le nombre des actionnaires, le capital nominal, le capital versé, et, s'il y a lieu, les amortissements et les réductions de capital déjà opérés.

Si les conditions exigées sont remplies, elle y ajoutera une demande d'exemption de l'impôt, à laquelle seront jointes toutes les justifications nécessaires (passage des statuts, extraits des délibérations, etc.).

Le *paiement* est avancé par l'établissement émetteur et versé au bureau de l'Enregistrement, dans les vingt jours qui suivent la mise en paiement de ces amortissements ou remboursements.

Les Sociétés, qui ont invoqué l'exonération, ne feront cette avance que lorsque leur demande d'exemption aura été rejetée.

V. — JETONS DE PRÉSENCE DES ACTIONNAIRES.

Sont également assujettis à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières par l'article 20 de la loi du 31 mars 1932 les jetons de présence alloués aux actionnaires à l'occasion des Assemblées Générales.

Cette assimilation avait déjà été tentée par l'Administration en se basant sur la phrase: « *et tous autres produits* » de la loi du 29 juin 1872, mais une telle prétention ne put être prise en considération, du fait que ces jetons sont une rémunération donnée à l'actionnaire pour l'indemniser de ses frais et pour réunir le quorum. Cependant certains abus avaient pu se produire et des bénéfices avaient pu être distribués sous forme de jetons de présence pour éviter l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers. Divers procès avaient été engagés entre des Sociétés et l'Enregistrement, mais, le résultat en étant très aléatoire, l'Administration préféra recourir à la voie législative et elle obtint le vote de l'article 20 de la loi du 31 mars 1932, qui édicte que « l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers est applicable aux jetons de présence payés aux actionnaires à l'occasion des Assemblées Générales ».

La collectivité doit, dans les vingt jours de l'Assemblée Générale, effectuer le *dépôt* d'un état certifié par ses représentants légaux et mentionnant le montant total des jetons *payés* à leurs actionnaires. Le terme « payé » employé par la loi semblerait indiquer que l'impôt ne sera afférent qu'à la somme effectivement encaissée par l'actionnaire, mais, en fait, nombre de Sociétés retiennent l'impôt de 17 % sur le montant du jeton, alors que d'autres le paient net, quitte sans doute à acquitter à l'Enregistrement 17/83 au lieu de 17 %.

Leur montant est ajouté au dividende de l'exercice pour la liquidation définitive de l'impôt.

CHAPITRE IV

IMPOT SUR LE REVENU DES CREANCES, DEPOTS ET CAUTIONNEMENTS

Complément nécessaire de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières et ne devant pas se cumuler avec lui, puisqu'il frappe les revenus des autres capitaux mobiliers, cet impôt cédulaire a été créé par l'article 38 de la loi du 31 juillet 1917. Il ressort de l'Administration de l'Enregistrement.

Y sont assujettis les *« intérêts, arrérages et tous autres produits »* :

« 1° Des *créances* hypothécaires, privilégiées et chirographaires, à l'exclusion de toute opération commerciale ne présentant pas le caractère juridique d'un prêt;

« 2° Des *dépôts* de sommes d'argent, à vue ou à échéance fixe, quel que soit le dépositaire et quelle que soit l'affectation du dépôt;

« 3° Des *cautionnements* en numéraire ».

Pour déterminer si l'opération est commerciale ou non, il faut se mettre à la place du créancier. Les bénéfices d'es-compte sont donc *exempts* de cet impôt, mais, par contre, les prêts au jour le jour qu'opèrent entre eux les banques et les établissements de crédit et qui consistent à échanger un virement valeur du jour contre un autre virement de même montant, plus un jour d'intérêt, daté du lendemain, voient leurs intérêts passibles de l'impôt.

Sont également exempts, par application de l'article 29 de la loi du 30 décembre 1928, les intérêts des comptes-courants comportant des remises réciproques, à condition qu'ils soient assujettis à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. Dans ce cas, les Sociétés, pour dégager leur responsabilité, font signer à leurs clients une déclaration indiquant que ces intérêts créditeurs sont compris dans leurs bénéfices industriels et commerciaux.

De plus, en vertu de la loi du 16 février 1932 modifiant l'article 38 de la loi du 31 juillet 1917 et l'article 52 de la loi du 25 juin 1920, les Sociétés françaises par actions sont exonérées de l'impôt sur le revenu des créances, dépôts et cautionnements, dépendant des succursales et agences de ces Sociétés établies à l'étranger.

Il en est de même pour les intérêts des prêts consentis, autrement que par souscription publique et sans délivrance de titres négociables, aux collectivités étrangères.

Enfin, la même exemption s'applique aux intérêts des prêts que consentent, sous quelque forme que ce soit, les Sociétés par actions qui émettent ou souscrivent en représentation de ces prêts des obligations soumises elles-mêmes à l'impôt sur le revenu des créances, à la condition que les prêts exonérés ne dépassent jamais le montant des obligations émises ou souscrites.

Le *tarif* de cet impôt est le même que celui qui frappe les revenus des valeurs mobilières, il s'élève depuis la loi du 23 décembre 1933 à 17 %. Sa perception doit avoir lieu au moment du *fait générateur*, qui est, depuis la loi du 31 juillet 1920, le paiement des intérêts, que celui-ci soit effectué au moyen d'un versement effectif ou par simple inscription au crédit du compte. C'est donc le taux en vigueur à cette époque qui doit être appliqué. La loi de 1917 subordonnait le paiement de la taxe à la rédaction d'un écrit; il en était résulté un grand nombre de fraudes.

L'impôt sur le revenu des créances, dépôts et cautionnements est *à la charge du créancier*, nonobstant toute convention contraire, mais sa retenue est généralement opérée par le débiteur; l'un et l'autre sont d'ailleurs vis-à-vis du fisc solidaires du paiement.

Quand il s'agit d'intérêts débiteurs portant sur une avance consentie, ce serait normalement la Société bénéficiaire des intérêts qui devrait supporter l'impôt, mais dans la pratique il n'en est rien, la banque faisant payer au client ladite taxe, qui apparaît ainsi comme un supplément d'intérêt à la charge de ce dernier, en telle sorte que l'impôt, au lieu d'être calculé à raison de 17 %, est décompté à raison de 17/83 des intérêts payés, grâce à quoi lesdits intérêts, ayant acquitté l'impôt sur le revenu des créances, dépôts et cautionnements,

peuvent être déduits par la Société du montant des profits soumis à l'impôt des bénéfices industriels et commerciaux. Dans ce cas, le débiteur est considéré comme acquittant une dette du créancier.

Les collectivités jouent donc ici encore le rôle de *collecteur d'impôts*, ce qui présente pour le fisc une grande utilité, en lui facilitant un contrôle, qui sans cela serait fort délicat. Nous allons étudier quelles sont, dans ce rôle bénévole, les diverses obligations des Sociétés au sujet des *modes de paiement et de perception*.

Deux cas sont à distinguer : y a-t-il eu ou n'y a-t-il pas eu rédaction d'un écrit ?

I. — Il y a eu rédaction d'un écrit.

Dans ce cas, deux modes de paiement différents peuvent être envisagés :

a) *Apposition de timbres mobiles*. — C'est le système le plus généralement utilisé pour acquitter l'impôt. Il faut cependant mentionner qu'en ce qui concerne les créances, faisant l'objet d'actes notariés, les articles 80 et suivants de la loi du 31 mai 1933 ont restreint ce procédé en soumettant en pareil cas le paiement des droits à un régime spécial ; cependant, les dépôts et cautionnements, même constatés par acte notarié, acquittent le paiement de l'impôt suivant le droit commun. C'est également le système le plus avantageux pour l'Administration, puisqu'il ne peut donner lieu à restitution.

Le décret du 9 juillet 1925 a créé un modèle unique de timbres mobiles. Ces timbres doivent être appliqués *sur le compte lui-même* depuis la loi de 1920 ; la loi de 1917 exigeait leur apposition sur le relevé du compte, ce qui rendait le contrôle impossible, les agents du fisc ne pouvant se procurer ces relevés ou avis d'inscription.

Ces timbres doivent être annulés par une oblitération à l'encre noire consistant dans la signature de la personne de qui émane l'inscription au crédit du compte avec l'indication de la date.

Une griffe à l'encre grasse mentionnant la raison sociale et la date de l'oblitération peut remplacer la signature.

Il va sans dire que les timbres mobiles ne dispensent nul-

lement de l'apposition des timbres-quittances ordinaires, lorsque les premiers sont appliqués sur la quittance d'intérêts.

b) L'apposition des timbres mobiles nécessitait des manipulations délicates et gênantes pour les Sociétés qui avaient de nombreux et importants comptes créditeurs. Le décret du 3 septembre 1920 est venu compléter celui du 20 décembre 1917 en autorisant une seconde méthode pour s'acquitter de l'impôt, c'est le *système des bordereaux mensuels*.

Les banques et les établissements de crédit n'ont pas besoin d'autorisation spéciale pour user de ce système, il leur suffit de déposer au bureau de l'Enregistrement de leur siège social une *déclaration* dans laquelle ils annoncent leur intention d'adopter ce nouveau mode de paiement et la date à partir de laquelle ils l'emploieront. Cette déclaration est faite sur papier timbré et doit être datée et signée par les représentants qualifiés de la Société.

Les agences et succursales devront aussi effectuer une déclaration spéciale et s'astreindre aux autres obligations du décret, notamment en ce qui concerne les versements. Ceci est logique, car le siège social et ses succursales peuvent être amenés à ne pas employer le même système, parce que se trouvant dans des situations toutes différentes.

En dehors des banques et des établissements de crédit, les autres Sociétés doivent adresser obligatoirement une demande d'autorisation sur papier libre au directeur de l'Enregistrement de leur département.

Une fois agréées, les collectivités auront à se soumettre à diverses *formalités* :

1° Tenir un *registre spécial* sur lequel elles devront mentionner le nom du titulaire du compte produisant intérêts ainsi que le numéro ou le matricule du compte,

le montant des intérêts,

la date de leur inscription au compte,

une colonne étant réservée à l'inscription des intérêts débiteurs et une autre à celle des intérêts créditeurs pour le calcul de la taxe afférente aux uns et aux autres.

Dans le cas où plusieurs livres seraient nécessaires, l'établissement doit aviser l'Administration du nombre de ceux qui fonctionnent simultanément.

Le montant des intérêts imposables devra chaque mois être totalisé.

2° Verser dans les dix premiers jours de chaque mois un *acompte égal aux 4/5* de l'impôt payé pendant le mois correspondant du dernier semestre.

Cette provision ne pourra être acquittée par les Sociétés nouvelles; elles devront donc, pendant le premier semestre de leur fonctionnement, effectuer seulement le dépôt d'un bordereau mensuel, dont il va être question ci-après, et procéder au paiement de la totalité de l'impôt exigible. Elles rentreront dans le droit commun dès l'arrivée du septième mois.

3° Opérer le *dépôt d'un bordereau mensuel* dans les trois mois suivant celui à partir duquel les intérêts ont été inscrits sur le compte. Ce bordereau, certifié par les représentants légaux de la Société, doit mentionner le total des intérêts qui doivent acquitter l'impôt et le montant de celui-ci.

Si un complément d'impôt est dû, la Société doit l'acquitter en même temps que la remise du bordereau; dans le cas contraire, il y aura lieu à imputation ou à restitution.

L'Instruction du 1^{er} juin 1933 autorise les collectivités, dans le cas où la créance est constatée par acte notarié, à recouvrer l'impôt dans les conditions ci-dessus, mais elles doivent dans ce cas fournir au débiteur un témoignage écrit par lequel elles annoncent qu'elles percevront l'impôt.

Ces derniers disposent d'ailleurs de leur droit de communication général et les établissements doivent fournir toutes justifications utiles du paiement ou de l'exemption de l'impôt.

En vue d'assurer le *contrôle*, l'article 4 du décret du 20 décembre 1917 autorise les agents de l'Enregistrement à se faire représenter les registres et les comptes.

Ces *pièces justificatives* consistent dans les comptes sur lesquels les timbres mobiles auront été apposés, les registres prescrits par la loi ou leurs copies collationnées et les extraits délivrés par le receveur de l'Enregistrement. Il ne saurait y être suppléé par aucun autre procédé de preuve. Toutes ces pièces devront être *conservées* dix ans, délai pendant lequel court la prescription du quintuple droit.

II. — *Il n'y a pas eu rédaction d'un écrit.*

L'impôt est alors perçu par voie de *déclaration* dans les trois premiers mois de l'année. Il en est de même lorsque le paiement des intérêts a eu lieu à l'étranger. Le versement de la taxe doit accompagner la déclaration.

Les Sociétés en cette matière sont assujetties au droit commun et ne remplissent pas le rôle de collecteur d'impôts; cette question ne présente donc pour nous aucun intérêt.

Les *sanctions*, auxquelles s'exposent les Sociétés qui ne satisfont pas aux obligations que leur impose la loi, résident en une amende fixe de 50 francs en principal et dans le paiement du quintuple droit sur les sommes dont le Trésor a été frustré. La *prescription* du quintuple droit est de dix ans, tandis que l'amende est assujettie à la prescription quinquennale. Il est à remarquer que par exception le débiteur de l'impôt ne peut encourir aucune pénalité, puisque les clients qui ont des comptes dans les établissements de crédit ne peuvent vérifier si l'impôt a bien été perçu.

Il y a lieu de noter toutefois que si le titulaire du compte dont les intérêts n'ont pas acquitté la taxe est le gérant de la commandite par actions ou l'administrateur délégué de la Société anonyme, l'amende est due, car on ne saurait envisager ici la bonne foi du déposant.

Donnent lieu au prononcé de l'amende le retard ou le défaut de paiement, les infractions aux différents décrets, l'insuffisance de versement ou le paiement dans une forme autre que celle adoptée. Dans ce dernier cas, pourtant, le paiement par l'apposition de timbres à la place de la déclaration ne comporte pas de pénalité, puisque c'est un versement anticipé et non un paiement tardif.

Encourent également une amende de 50 francs en principal et le quintuple droit pour chaque inscription irrégulière, les Sociétés qui inscrivent au débit du compte de leurs clients les impôts sur les intérêts dont ils sont débiteurs, sans tenir compte de la règle qui veut que si le débiteur supporte la charge de l'impôt, il doit payer 17/83 et non 17 %.

Des *remises* peuvent être demandées au moyen de pétitions sur timbre, dont le coût n'est pas remboursé, sauf si

l'erreur de perception incombe au receveur de l'Enregistrement.

Dans certains cas, il y a lieu à *restitution* de la taxe, dans les limites, bien entendu, de la prescription quinquennale. Ainsi, lorsque des titres de créance sont remis en garantie d'une autre créance, ou bien lorsque l'impôt a été acquitté sur des intérêts qui n'en étaient pas passibles, enfin lorsque le fait générateur de la taxe a disparu, par suite d'événements postérieurs, mais alors une simple écriture rectificative ne suffit pas, il faut fournir toutes les justifications utiles variables suivant les cas d'espèce.

Dans le premier cas cité, la Société doit veiller à ce que l'impôt soit payé sur les intérêts de l'avance, quitte à fournir au débiteur une attestation du paiement dudit impôt, pour lui permettre en même temps une demande en déduction pour sa déclaration de l'impôt général sur le revenu.

Une autre hypothèse peut se présenter lorsque l'impôt a été acquitté, mais que les intérêts ne peuvent être payés au créancier par suite de l'insolvabilité du débiteur du compte. Y a-t-il lieu à restitution? L'Administration ne l'admet pas. Aussi, pour obvier à ce risque de payer au fisc l'impôt de 17 % sur des intérêts que la Société ne peut pas considérer comme définitivement acquis par suite de la solvabilité douteuse du débiteur, la collectivité agira sagement en inscrivant ses intérêts au crédit d'un compte provisionnel d'attente, qui sera seulement considéré comme acquis le jour où le débiteur aura définitivement réglé. Sans doute ce procédé peut-il prêter à critique, mais il est cependant impérieusement dicté par l'interprétation administrative qui est ici nettement abusive.

De certaines estimations, il semble qu'on puisse inférer que les charges qui pèsent sur les Sociétés à l'occasion de la perception de cette taxe se montent approximativement à environ 1,50 % du montant dudit impôt, ce qui, pour les banques et les grosses entreprises, ne laisse pas de représenter une charge fort lourde.

CHAPITRE V

NECESSITE DE RECHERCHER LES FRAUDES FISCALES

Les différentes formalités imposées par la loi en vue de la recherche des fraudes fiscales, bien qu'intéressant plus spécialement les établissements de crédit, ne sont pourtant pas épargnées aux Sociétés ordinaires et la *collaboration* des collectivités avec le fisc se manifeste ici de façon très étroite par le rôle d'indicateurs qu'on leur fait jouer.

Le profit que le Trésor retire de cette aide ne fait de doute pour personne. En effet, le taux des impôts est devenu si élevé, surtout en ce qui concerne les droits de succession, que la matière imposable se trouve dévorée. Nombre de contribuables, à tort ou à raison, estimant que leur conscience n'est point liée par ces taux prohibitifs, et que l'Administration ne leur donne que trop souvent l'exemple de la mauvaise foi, s'ingénient par tous les moyens à échapper au fisc.

Le législateur a donc été amené à intervenir et il a justifié ses méthodes d'inquisition en invoquant une justice fiscale qui, la plupart du temps, ne s'inspire en réalité que de la lutte des classes.

C'est ce qu'exprime M. Joseph Barthélémy dans l'*Information politique et financière* du 21 octobre 1933 : « Qui fraude? Si vous êtes dans la politique, ne manquez pas de répondre: les coupables de la fraude, ce sont les bourgeois, les financiers, les banquiers, toute cette classe que l'on désigne sous le nom générique: les gros. Les victimes de la fraude, c'est la masse honnête et loyale, sur laquelle retombe le poids des charges, que les premiers se sont illégalement refusés à supporter. Avec cette affirmation, que vous assortirez à votre gré de considérations sentimentales, vous vous exposez seulement à offenser la vérité, ce qui est de quelque importance morale, mais de très peu d'importance pratique,

et vous serez assuré de jouer la règle du jeu, d'obtenir le succès de tribune et d'opinion. »

A la faveur des prescriptions qu'elle a imposées aux Sociétés, l'Administration obtient des renseignements qui lui sont très utiles dans la recherche de la matière imposable, tant en ce qui concerne les droits sur les successions que l'impôt général sur le revenu. Mais, outre cette facilité de *contrôle*, l'aide des collectivités se manifeste encore dans le *recouvrement*, lorsque leur dessaisissement n'est possible qu'après constatation du paiement des droits.

Par contre, la Société n'y trouve aucun avantage, les frais que lui occasionnent ces multiples formalités ne lui sont pas remboursés, elle risque d'encourir des pénalités aussi nombreuses qu'élevées, de voir se retourner contre elle ses clients invoquant l'article 1382, si elle a fourni à leur sujet quelque renseignement erroné, enfin de perdre la clientèle des déposants qui ne tiennent nullement à ce qu'à leur décès le fisc ait connaissance du détail de leur avoir et que leurs titres et dépôts restent indisponibles jusqu'à justification, parfois laborieuse, du paiement des droits de mutation.

Les banques pâtissent spécialement de cet état de choses. C'est ainsi que, sous la menace de nouvelles dispositions fiscales, on a pu constater, du 30 juin 1906 au 30 juin 1907, une diminution de 224 millions des dépôts à vue dans les cinq grands établissements de crédit d'alors (Crédit Lyonnais, Société Générale, Comptoir d'Escompte, Crédit Industriel et Commercial, Société Marseillaise de Crédit).

Nous étudierons successivement :

1. *Art. 15, alinéa 3, de la loi du 15 février 1901, relatif aux détenteurs de titres ou sommes dépendant d'une succession;*

2. *Alinéas 1 et 2 de la loi du 15 février 1901, concernant les transferts après succession;*

3. *Art. 3 de la loi du 30 décembre 1903, relatif aux successeurs domiciliés à l'étranger;*

4. *Art. 45 de la loi du 13 juillet 1925, comportant présomption fiscale;*

5. *Art. 52 à 56 de la loi du 13 juillet 1925, concernant les avoirs à l'étranger.*

Le 1 se réfère au *contrôle* de l'impôt et les 2, 3, 4 et 5 à son *recouvrement*.

I. — ART. 15, ALINÉA 3, DE LA LOI DU 15 FÉVRIER 1901,
RELATIF AUX DÉTENTEURS DE TITRES OU SOMMES
DÉPENDANT D'UNE SUCCESSION.

« Les Sociétés ou compagnies..., qui seraient dépositaires, détentrices ou débitrices de titres, sommes ou valeurs dépendant d'une succession qu'ils sauraient ouverte, devront adresser, soit avant le paiement, la remise ou le transfert, soit dans la quinzaine qui suivra ces opérations, au directeur de l'Enregistrement du département de leur résidence la liste de ces titres, sommes ou valeurs. Il en sera donné récépissé. »

Cet article, inspiré d'une disposition de la loi du 8 juillet 1852, ne visant que les mutations de rentes sur l'Etat, fut voté à l'occasion d'une augmentation de tarifs et aussi en vue de servir le moyen de contrôle pour la perception de l'impôt général sur le revenu, dont la création paraissait imminente.

Lors de la discussion au Sénat, il avait été question de ne permettre aux Sociétés de se dessaisir de tout compte ou dépôt que sur présentation d'un certificat attestant le paiement des droits. Cette mesure aurait eu comme résultat de bloquer ces comptes ou dépôts, ce qui aurait pu rendre souvent impossible le versement des droits, en même temps que la liquidation de tout le passif, aussi ne fut-elle pas prise en considération.

Par l'obligation ainsi imposée aux Sociétés et établissements détenteurs de titres ou de sommes dépendant d'une succession, obligation qui supprime toute possibilité de fraude quant aux valeurs déposées, l'Administration a certainement fait un grand pas en vue de la réalisation de son but, à savoir le paiement des droits de mutation par décès sur les titres au porteur.

Au sujet de la *portée* de cette disposition, deux interprétations se sont fait jour :

Une *restrictive*, qui émane de M. Wahl : « Il n'y a (1), dit-il, de déclaration à faire que pour les sommes et valeurs déte-

(1) Op. cit. T. I, p. 326.

nues par les assujettis en leur qualité d'intermédiaires; ainsi ils n'y sont pas soumis pour les sommes qu'ils doivent à leurs employés pour traitements et pensions, à leurs fournisseurs, au vendeur de leur fonds, etc., ou qu'ils détiennent pour des membres de leur famille. »

Les termes très généraux de la loi ne paraissent pas permettre d'accepter cette opinion et il est inutile de dire que tel est aussi l'avis de l'Administration, qui donne à cet article une portée *absolue*.

Tout au plus concède-t-elle que l'avis à donner au directeur de l'Enregistrement n'est requis que lorsque la Société a eu *connaissance officielle du décès* par une demande de transfert ou de paiement émanant des successibles. La connaissance émanant de la notoriété publique ou d'une information indirecte ne doit donc pas être prise en considération.

Pour éviter tout retard dans la communication des relevés à l'Enregistrement, certains auteurs ont réclamé le vote d'une disposition analogue à celle qui réglemente l'accès des mandataires aux coffres-forts, obligeant la Société à faire signer au mandataire du déposant une formule, indiquant qu'il n'a pas connaissance du décès de l'auteur du dépôt.

De même l'Administration admet-elle que le point de départ du délai de quinze jours imparti aux établissements ou débiteurs pour faire le dépôt des états ne court que du jour où les ayants-droit du de cujus ou leurs mandataires viennent demander à la Société le changement de nom du compte, la remise ou le paiement des sommes ou valeurs.

C'est donc ainsi que l'on doit interpréter la formule « soit avant le paiement, la remise ou le transfert, soit dans la quinzaine qui suivra ces opérations ».

La portée absolue donnée à ce texte oblige la collectivité à comprendre dans la liste des titres déposés les titres au porteur émis par une Société et conservés par elle en dépôt contre un récépissé nominatif délivré au titulaire, c'est d'ailleurs ce qui résulte d'une décision du Ministre des Finances du 31 août 1915.

Il est toutefois évident que cette obligation n'existe plus pour les collectivités lorsqu'un certificat constatant l'acquittement des droits est présenté à l'appui de la demande en paiement.

Les établissements assujettis doivent donc à chaque demande de transfert, de virement de compte ou de paiement, envoyer à l'Enregistrement un *avis particulier* relatif seulement aux valeurs ou sommes demandées, quoique certains prétendent qu'il leur est loisible de se décharger en une seule fois de cette formalité.

Cet état ne doit être fourni qu'en cas de *décès* du déposant ou d'intervention d'un jugement de déclaration d'*absence* : l'état d'absence ne suffit pas pour astreindre la Société à l'accomplissement de cette formalité.

Lors de la discussion de la loi, M. Paul Beauregard, député, insistant sur la gravité que présentait cet article 15, faisait la remarque suivante: « Si à première vue, il paraît assez simple de savoir dans quel cas, la déclaration devra être faite, il se présentera au contraire des cas où la même question se posera dans des termes qui en rendront la solution très difficile. » Et il supposait des titres déposés, au nom d'une Société en nom collectif, la mort d'un associé n'entraînant pas la dissolution de la Société. Il demandait également ce qu'il y aurait lieu de faire au cas où, le dépôt étant fait au nom du mari, la femme commune en biens viendrait à mourir. La Société devrait-elle dresser un relevé?

Le Ministre des Finances d'alors ne répondit pas à ces questions, mais il paraît certain que, dans ces divers cas, aucune déclaration ne peut être exigée.

Les Sociétés ayant des succursales peuvent faire la déclaration soit à leur siège social, soit au siège de la succursale ayant effectué le virement de compte, la remise ou le paiement.

Des imprimés gratuits, comportant un accusé de réception, sont délivrés par l'Administration.

Un état devra également être adressé à l'Enregistrement lorsque des coupons échus seront touchés, il ne sera pas fait allusion aux titres dont ils auront été détachés.

La *déclaration* doit être faite au directeur de l'Enregistrement du département du siège social, récépissé en sera délivré. Si la Société ne réside pas dans le chef-lieu, les relevés pourront être adressés au receveur de l'Enregistrement qui en dressera récépissé provisoire et se chargera de les communiquer au directeur de l'Enregistrement.

Par décision du 21 mars 1928, pour simplifier la tâche des établissements détenteurs et dépositaires, le Ministre des Finances les a autorisés à ne pas établir d'états lorsque l'actif du compte n'est pas supérieur à 200 *francs*. Il semble que sans grand inconvénient pour les intérêts du Trésor, ce minimum aurait pu être élevé à 1.000 francs.

Les numéros et séries des titres ne sont pas exigés sur le relevé, quoique pouvant être demandés par la suite par les agents de l'Enregistrement qui auraient besoin de ces indications.

L'Instruction 3.051 réclame une énumération pour les effets, traites ou billets remis par le *de cujus* à l'escompte, en pratique, la Société mentionne seulement le montant de chaque effet (pour escompte ou encaissement) au crédit du déposant.

L'Administration a également décidé qu'il était loisible aux Sociétés qui le préféreraient de n'adresser à l'Enregistrement qu'une *déclaration trimestrielle* en ce qui concerne les versements à titre, soit au prorata de salaires ou de traitements, soit d'arrérages de pensions, effectués à des héritiers d'employés ou de retraités. Cette déclaration doit être souscrite dans les quinze premiers jours des mois de janvier, avril, juillet et octobre et doit comprendre le détail des paiements réalisés au cours de chaque trimestre précédent.

Les *sanctions* qui peuvent être prononcées contre la Société qui n'aurait pas rempli les prescriptions de la loi consistent en une amende de 500 francs en principal pour toute infraction et dans le paiement des droits de mutation par décès, qui, par son fait, ont été soustraits au Trésor.

En pratique, l'Enregistrement ne recourt contre les collectivités que dans le cas où l'insolvabilité de l'héritier paraît manifeste, la Société est subrogée aux droits de l'Administration contre ce dernier, ce qui peut avoir de l'intérêt au cas où il reviendrait à meilleure fortune.

Il est à signaler que le contrôle trouve une aide dans les relevés certifiés par les Maires que ceux-ci doivent faire parvenir chaque trimestre aux receveurs de l'Enregistrement et qui comprennent tous les actes qu'ils ont établis en tant qu'officiers de l'état-civil.

II. — ALINÉAS 1 ET 2 DE LA LOI DU 25 FÉVRIER 1901,
CONCERNANT LES TRANSFERTS APRÈS SUCCESSION.

« Le transfert ou la mutation au Grand Livre de la dette publique d'une inscription de rentes provenant de titulaires décédés ou déclarés absents ne pourra être effectué que sur la présentation d'un certificat délivré sans frais par le receveur de l'Enregistrement, constatant l'acquittement des droits de mutation par décès.

« Il en sera de même pour les transferts ou conversions de titres nominatifs des Sociétés, départements, communes et établissements publics. »

Les deux premiers alinéas de l'article 15 ont trait au *recouvrement*, nous les avons déjà rencontrés en matière de droit de transfert.

Les Sociétés en effet ne peuvent opérer de *transferts* ou de *conversions* de titres nominatifs provenant de titulaires décédés ou déclarés absents *que sur la présentation d'un certificat* délivré sans frais par le receveur de l'Enregistrement et attestant que les titres ont été compris dans la déclaration de succession du *de cujus*. S'il est nécessaire, des duplicata de certificats peuvent aussi être remis gratuitement.

Cette interdiction est absolue, que le transfert soit réclamé au nom de la succession ou au nom d'un héritier, même si les droits de mutation par décès sont prescrits.

La déclaration de transfert est alors faite *pour ordre* dans le relevé des transferts et conversions et il y est mentionné qu'un certificat pour ordre a été présenté.

La Société peut aussi opérer le transfert sur production d'un jugement considérant comme justifié le refus de l'Administration de délivrer ce certificat.

De toute façon, la seule présentation du certificat suffit, la Société ne pouvant en aucun cas exiger des successibles qu'ils le lui laissent pour le classer dans ses archives.

Les *titres à ordre* transmissibles par endossement entraînent-ils les mêmes formalités?

La réponse est fournie par l'article 20 de la loi du 4 avril 1926 qui stipule dans ce cas que cette mutation devra être portée sur le registre spécial des titres à ordre que doit tenir

la Société ainsi que sur le titre lui-même, mais cette prescription peut apparaître quelque peu oiseuse, si on veut bien se rappeler que jusqu'ici le public s'est montré parfaitement réfractaire à ce mode de transmission.

On s'est demandé si les titres au porteur émis par une collectivité et conservés par elle en dépôt contre remise au titulaire d'un récépissé nominatif étaient soumis à cette disposition de la loi. Il faut répondre que cet article ne saurait les viser, puisqu'il n'y a pas matière à transfert ni par conséquent perception de droit pour le compte du Trésor.

Les *sanctions* relatives à la non-application de cette disposition sont les mêmes que pour les alinéas 2 et 3 du même article, tout au plus doit-on remarquer que l'amende de 500 francs en principal sera appliquée chaque fois qu'un transfert ou un endossement sera opéré sans le vu du certificat.

Une *dérogation* a été prévue par l'article 4 de la loi du 12 juillet 1926, qui nous dit: « L'inscription, le transfert ou la mutation des créances d'*indemnités de dommages de guerre*, provenant de créanciers ou de titulaires décédés ou déclarés absents, peut être effectué sur la présentation d'un certificat délivré sans frais par le receveur de l'Enregistrement, constatant que les créances ou les titres qui les représentent ont été compris dans la déclaration de succession et que l'imputation des droits exigibles a été demandée dans les conditions prévues par l'article 46, dernier alinéa, de la loi du 17 avril 1919. » Cet article 46 permet l'imputation de la somme due à l'Etat à valoir sur le montant de l'indemnité, cette somme n'étant pas exigible avant que ce montant n'ait été déterminé.

III. — ART. 3 DE LA LOI DU 30 DÉCEMBRE 1903, RELATIF AUX SUCCESSEURS DOMICILIÉS A L'ÉTRANGER.

« Les prescription de l'alinéa 5 de l'article 15 de la loi du 25 février 1901 sont applicables aux Sociétés, compagnies ou personnes dépositaires, détentrices ou débitrices de titres, sommes ou valeurs dépendant d'une succession qu'elles sauraient ouverte et dévolus à un ou plusieurs héritiers, léga-

taires ou donataires ayant à l'étranger leur domicile de fait et de droit, alors même qu'il s'agirait du conjoint survivant ou d'un successeur en ligne directe.

« Quiconque aura contrevenu aux dispositions du présent article sera personnellement tenu des droits et pénalités exigibles, sauf recours contre le redevable et passible en outre, d'une amende de 500 francs en principal. »

La loi de 1901 laissait échapper à l'impôt sur les successions les héritiers bénéficiaires domiciliés à l'étranger. En effet, le Trésor était désarmé contre eux, ayant la liste des titres et des sommes retirés, mais n'ayant à sa disposition aucun moyen de contrainte. L'article 15, alinéa 4, de la loi du 25 février 1901 avait déjà établi une disposition spéciale applicable aux compagnies d'*assurances sur la vie* qui ne permettait à celles-ci de « se libérer des sommes, rentes ou émoluments dus par elles à raison du décès de l'assuré à des bénéficiaires autres que le conjoint survivant ou les successibles en ligne directe, si ce n'est sur la présentation d'un certificat délivré sans frais par le receveur de l'Enregistrement compétent pour recevoir la déclaration de succession et constatant soit l'acquiescement, soit la non-exigibilité de l'impôt de mutation par décès, à moins qu'elles ne préfèrent retenir, pour la garantie du Trésor, et conserver, jusqu'à présentation du certificat du receveur, une somme égale au montant de l'impôt ».

La même formule a donc été appliquée ici.

Une seule modification bien compréhensible a été introduite dans la nouvelle rédaction : « *alors même que*, dit l'article 3, il s'agit du conjoint survivant ou d'un successible en ligne directe ».

Par *donataires*, la loi entend ici les donataires de biens à venir.

D'après M. Wahl, le texte a une portée assez étroite, il faudrait en effet que le successible ait à la fois son domicile de droit *et* de fait à l'étranger, que ce soit dans deux pays différents ou dans le même, pourvu que ce soit hors de France, il entend par là le domicile légal et la résidence habituelle, ce qui permettrait à un héritier domicilié à l'étranger de n'être point soumis à cette loi, s'il a une résidence en France.

De plus, l'Administration ne pourrait appliquer les sanctions contre les Sociétés, qu'en fournissant la preuve que celles-ci avaient connaissance du domicile de l'héritier à l'étranger.

L'Enregistrement n'admet pas ce point de vue et estime que les établissements doivent vérifier, à leurs risques et périls, le domicile du successible, sans que l'Administration ait à leur fournir la moindre indication.

Se basant sur le terme « *dévolus* », qui, quoique relié à « ouverte », n'a pas pris l'orthographe « dévolue », M. Wahl estime avec raison qu'il se rapporte à titres, sommes ou valeurs et non à succession, ce qui permet d'affirmer que ces formalités ne sont exigées dans une même succession que vis-à-vis des héritiers ayant leur domicile à l'étranger et non vis-à-vis des autres.

Telle est donc, semble-t-il, l'interprétation à retenir en ce qui concerne les *personnes*; quant aux *biens visés*, ce sont les paiements, remises et transferts qu'atteignaient déjà la loi de 1901, avec la différence qu'ici, quelque infime que soit la somme payée, elle ne doit l'être que sur présentation d'un certificat attestant le paiement des droits.

Cependant, les Sociétés pourront, si les parties ne présentent pas de certificat, retenir sur les sommes à verser, un montant égal au tarif le moins élevé correspondant à ces sommes envisagées isolément et au degré de successibilité de l'héritier, du donataire ou du légataire. Cette retenue sera versée au bureau compétent de l'Enregistrement, à moins que le receveur ne préfère opérer sur cette somme une saisie-arrêt pour la totalité de l'impôt.

Les *sanctions* instituées par la loi de 1901 jouent également ici.

IV. — ARTICLE 45 DE LA LOI DU 13 JUILLET 1925, COMPORTANT PRÉSUMPTION FISCALE.

« Est réputé au point de vue fiscal faire partie, jusqu'à preuve contraire, de la succession de l'usufruitier toute valeur mobilière, tout bien meuble ou immeuble appartenant, pour l'usufruit, au défunt et, pour la nue-propriété, à l'un de

ses présomptifs héritiers ou descendants d'eux, même exclu par testament, ou à des donataires ou légataires institués, même par testament postérieur, ou à des personnes interposées, à moins qu'il n'y ait eu donation régulière. Sont réputées personnes interposées, les personnes désignées dans les articles 911 et 1100 du Code Civil.»

Cet article prescrit aux Sociétés lorsque, l'usufruit appartenant au *de cujus*, le nu-propriétaire vient demander le paiement, la remise ou le transfert de ce qui lui appartient dorénavant en pleine propriété, de ne l'effectuer que sur présentation d'un *certificat* du receveur de l'Enregistrement constatant l'acquiescement des droits ou leur non-exigibilité.

Il oblige également les collectivités à se soumettre aux prescriptions de la loi de 1903, lorsque le nu-propriétaire a son domicile de droit et de fait à l'étranger.

On s'aperçoit que ce texte oppose le point de vue fiscal à la doctrine du Code Civil, l'usufruitier étant considéré par la loi de 1925 comme ayant toujours conservé la *pleine propriété* de ses biens. La loi a voulu ainsi empêcher la fraude qui consistait à éviter le paiement des droits de succession par le procédé de la donation déguisée en contrat à titre onéreux, le donateur gratifiant de son vivant un héritier, un donataire, un légataire directement ou par personne interposée au moyen de la cession de la nue propriété, tout en se réservant pour lui l'usufruit.

Une donation par acte authentique ferait évidemment tomber cette présomption, mais en raison des droits prohibitifs cette façon de procéder n'est pas avantageuse pour les parties.

La loi s'applique à tous les legs et donations faits par testament, même antérieurement à elle, pourvu que le décès de l'usufruitier soit survenu après sa promulgation.

Les parties ont aussi la ressource de faire la preuve contraire ou de reconnaître le déguisement de la donation et d'acquiescer le supplément de droit.

L'application de ce texte peut plonger les Sociétés dans d'inextricables difficultés. Il leur faudra d'abord déterminer qui a le caractère d'héritier présomptif, de légataire, de donataire, ce qui sera relativement facile, mais c'est surtout dans la recherche des *personnes interposées* qu'elles se heur-

teront à des complications sans nombre. Que ce vocable trouve en effet des applications très étendues, il suffit pour en juger de se reporter à l'article 911 du Code Civil:

« Toute disposition au profit d'un incapable sera nulle, soit qu'on la déguise sous la forme d'un contrat onéreux, soit qu'on la fasse sous le nom de personnes interposées.

« Seront réputées personnes interposées, les père et mère, les enfants et descendants, et l'époux de la personne incapable »,

et à l'article 1100:

« Seront réputées faites à personnes interposées, les donations de l'un des époux aux enfants ou à l'un des enfants de l'autre époux issus d'un autre mariage, et celles faites par le donateur aux parents dont l'autre époux sera héritier présomptif au jour de la donation, encore que ce dernier n'ait point survécu à son parent donateur. »

Les questions écrites posées au Ministre des Finances démontrent que les cas douteux sont singulièrement nombreux, et les réponses qui leur ont été faites tendent encore à élargir la portée de la loi.

C'est ainsi qu'il y a lieu à présomption fiscale, lorsque la nue propriété a été acquise par un tiers qui l'a cédée ensuite à l'héritier présomptif (1).

Lorsque postérieurement à la vente, l'usufruitier a adopté le nu propriétaire (2).

Cependant la présomption ne s'applique pas lorsqu'il s'agit d'un usufruit recueilli par le conjoint survivant par testament ou par l'effet de la loi (3).

On voit qu'il sera préférable pour la Société d'exiger toujours du nu propriétaire un certificat de paiement des droits, sauf si celui-ci peut démontrer d'une façon certaine, et ce ne sera pas toujours facile, qu'il n'a aucun rapport de parenté avec l'usufruitier, qu'il n'est pas légataire et qu'il ne rentre d'aucune façon possible dans la catégorie des personnes interposées.

(1) Réponse ministérielle. N° 5.210. *J. O.* 31/12/1925. Chambre. Débats parlementaires, p. 4.952.

(2) Réponse ministérielle. N° 12.792. *J. O.* 4/8/1927. Chambre. Débats, p. 2.719.

(3) Réponse ministérielle. N° 6.895. *J. O.* 13/3/1926. Chambre. Débats, p. 1.308.

V. — ART. 52 A 56 DE LA LOI DU 13 JUILLET 1925,
CONCERNANT LES AVOIRS A L'ÉTRANGER.

Art. 52: « Dans tous les cas où une succession ouverte en France et régie par la loi française comprend des biens mobiliers ou immobiliers de quelque nature que ce soit, déposés ou existant à l'étranger, un envoi en possession spécial de ces biens devra être prononcé sur requête par une ordonnance du président du tribunal de première instance dans le ressort duquel la succession est ouverte.

« Cette ordonnance devra contenir l'énumération de tous les biens mobiliers ou immobiliers dont se composent les éléments ainsi décrits du patrimoine transmis.

« Le serment sera déféré sur la sincérité de l'énumération. L'ordonnance sera visée pour timbre et enregistrée gratis. »

Art. 54: « Les débiteurs, détenteurs ou dépositaires, à quelque titre que ce soit, des valeurs successorales, ci-dessus visées, ne pourront, sous peine des sanctions prévues à l'article précédent, en faire la remise aux héritiers, légataires ou donataires, soit directement entre leurs mains, soit indirectement par les mains de tierces personnes, qu'après que l'envoi en possession aura été prononcé dans les conditions prévues à l'article 52. »

Art. 56: « Les contraventions aux articles 52 et 53 de la présente loi donneront ouverture contre les tiers détenteurs, dépositaires ou débiteurs, à une action en responsabilité au profit de tout intéressé. »

On voit par cette lecture que ces différents articles n'intéressent que les agences ou succursales que les Sociétés françaises peuvent avoir *à l'étranger*.

Il faut cependant signaler que cette loi trouve une application assez curieuse *en France* dans le cas où des Français sont appelés à hériter de valeurs placées dans une Société française sous le dossier d'une collectivité étrangère ou d'un tiers étranger.

Par contre, bien que les titres se trouvent à l'étranger au moment du décès, sous le dossier d'une banque française, ils sont considérés comme étant en France, à condition:

a) Qu'ils soient mis en dépôt dans une Société tenant le registre des opérations de change;

b) Que les intérêts soient portés au crédit du compte du déposant en France;

c) Qu'il en soit fait mention spéciale dans le répertoire de change;

d) Que la banque tienne un compte spécial des titres placés sous ce régime;

e) Que le déposant autorise la banque à représenter lesdits comptes aux agents de l'Administration (1).

Cette disposition ne s'applique qu'aux valeurs *étrangères*.

En outre, il est à noter que les pays de protectorat ou de sous-mandat sont, en vue de l'application de cette loi, considérés comme pays étrangers; les colonies, toutefois, sont soumises au régime de la métropole.

L'article 54 exige que les établissements assujettis ne délivrent les titres, sommes ou valeurs qu'ils doivent ou détiennent *que sur le vu de l'ordonnance* du président du tribunal, dans le ressort duquel la succession est ouverte ou sur une copie collationnée.

Par « successions régies par la loi française », les interprètes sont d'accord pour admettre que la loi vise ici les successions soumises au système français de dévolution et non toutes celles qui doivent acquitter en France des droits de mutation par décès.

Le droit de communication peut s'exercer dans ce sens que les agents de l'Enregistrement peuvent exiger l'envoi au siège social des divers documents qui les intéressent. Outre que cette prétention est énorme, on ne voit pas bien, malgré cela, comment l'Administration pourrait avoir raison de la résistance passive d'une Société décidée à éluder ses demandes.

Ces articles ne tiennent pas compte de la théorie de la saisine héréditaire énoncée par l'article 724 du Code Civil: « Les héritiers légitimes et les héritiers naturels sont saisis *de plein droit* des biens, droits et actions du défunt. »

Bien plus, ces prescriptions ne sont d'aucune valeur, si

(1) *J. O.* du 15 novembre 1925, p. 10.952.

l'on s'en tient à la doctrine prépondérante en matière de droit international privé, qui veut que la saisine dépende de la *lex rei sitæ*.

Elles ne peuvent atteindre que la succession mobilière si l'on s'en tient à la théorie de MM. Baudry-Lacantinerie et Wahl, qui est aussi celle de la jurisprudence. La saisine dépendrait de la *lex rei sitæ* en ce qui concerne les immeubles et de la loi régissant le *statut personnel* pour les meubles.

Elles ne trouvent leur pleine application que dans la thèse de M. Weiss qui assujettit la saisine à la loi régissant le statut personnel, c'est-à-dire à la *loi du domicile*.

Les *sanctions* prévues contre les débiteurs, détenteurs ou dépositaires, sont les mêmes qui sont appliquées contre les héritiers, donataires ou légataires. Leur énumération se trouve à l'article 21 de la loi, elle comprend :

a) Les peines du faux serment qu'énonce l'article 366 du Code Pénal;

b) Une amende égale à la moitié de l'avoir dissimulé, l'affichage du nom du contrevenant et des motifs de la contravention, à la porte de la mairie du lieu de l'imposition.

La peine sera prononcée par le tribunal correctionnel, ce qui implique obligatoirement une intention frauduleuse.

Les articles 59 et 60 du Code Pénal en matière de complicité et l'article 463 relatif aux circonstances atténuantes sont également applicables.

On peut douter de l'efficacité de cette loi qui comporte peu d'exemples pratiques, les Français ayant des avoirs à l'étranger les mettront dans des Sociétés étrangères, la loi ne recevra aucune application, mais la succursale française sera désavantagée vis-à-vis des établissements étrangers concurrents. Est-ce cela que le législateur a voulu ?

Ces *obligations de police fiscale*, loin de s'atténuer, trouvent tous les jours quelque développement nouveau. Récemment encore, une nouvelle prescription est venue s'ajouter à la liste déjà longue de celles qui pèsent sur les compagnies d'assurances.

L'article 90 de la loi de finances du 31 mai 1933 oblige en effet les assurances-incendie à remettre dans la quinzaine du jour où elles auraient connaissance du décès de la personne

assurée, au directeur de l'Enregistrement du département de leur résidence, une notice faisant connaître le nom et le domicile de l'assuré ainsi que la date de la police et la valeur des objets assurés.

Bien mieux, l'article 6 du projet de budget 1923 édictait : « Les personnes et les Sociétés visées au 3^e alinéa de l'article 15 de la loi du 25 février 1901 qui seraient dépositaires, détentrices ou débitrices de titres, sommes ou valeurs, sont tenues d'adresser au directeur des Contributions Directes du département de leur résidence avis de tous dépôts en garde de titres, valeurs ou sommes non rattachés à un compte, ainsi que de l'ouverture de tout compte de dépôt, compte d'avances, compte-courant ou autre. »

Les sanctions étaient ainsi précisées par l'article 7 : « Chaque contravention sera punie d'une amende de 1.000 à 10.000 francs », le même progrès se manifestait donc dans les pénalités.

Nulle part ailleurs n'apparaît peut-être au même degré cette tendance de l'Administration à vouloir imposer aux Sociétés et ce, sans autre contre-partie que des menaces de sévères pénalités, une tâche, que, grâce au droit de communication, elle pourrait parfaitement assumer elle-même, avec quelques frais, si elle voulait bien se donner la peine de s'organiser à cet effet.

Et c'est ainsi que ces mêmes Sociétés, désormais astreintes à passer du rôle d'auxiliaires passifs à celui d'auxiliaires actifs de l'Etat, en arriveront sans doute bientôt à être obligées de dresser un dossier fiscal au nom de chaque client, déposant ou correspondant, travail matériel formidable et ruineux, qui arrivera pourtant à se trouver facilité le jour prochain peut-être où les clients et déposants, lassés de tant d'inquisition, auront pris le parti de s'y soustraire en s'évanouissant.

CHAPITRE VI

NECESSITE DE RECHERCHER LES FRAUDES FISCALES (suite)

La taxation de l'impôt général sur le revenu reposant uniquement sur le système de la déclaration, son rendement dépend lui-même avant tout de la sincérité de cette dernière et c'est pour l'assurer et empêcher la *fraude* que le législateur n'a cessé de faire appel à de nouvelles *mesures préventives ou répressives*.

Et comme c'est plus spécialement en matière de valeurs mobilières que la fraude est à redouter, c'est là où a porté le principal effort du législateur, en se servant comme toujours des excellents et bénévoles collaborateurs que sont les Sociétés.

Bien que l'application de ces dispositions incombe dans la majeure partie des cas aux banques et établissements de crédit, les Sociétés ordinaires n'en sont pas moins intéressées par le vote de ces différents textes. Nombre d'entre elles assurent, en effet, seules ou conjointement avec les banques, le paiement des coupons de leurs obligations, actions ou parts de fondateur. De plus, toutes celles qui sont tributaires des banques ressentent au premier chef les effets de ces mesures, en ce sens que leur application provoque une aggravation notable de la commission que prélèvent les établissements de crédit aux collectivités pour leur prêter leurs guichets en vue du service des coupons. C'est donc bien sur elles que les dépenses entraînées par les nouvelles réglementations tombent en définitive. En ce domaine, il faut le reconnaître, le législateur a souvent manqué de psychologie pratique, à tel point même que plusieurs lois ont été votées, qui ont ceci de commun qu'elles n'ont jusqu'ici jamais reçu le moindre commencement d'application.

Examinons successivement les principaux systèmes adop-

tés ou seulement proposés depuis 1922, époque à laquelle ces idées sont passées à l'ordre du jour.

Ils sont au nombre de quatre :

1° Le *bordereau de coupons* ;

2° Le *carnet de coupons* ;

3° Le *précompte* ;

4° La *carte d'identité fiscale*.

I. — LE BORDEREAU DE COUPONS.

Créé par la loi du 22 mars 1924 et réglementé par le décret du 16 septembre 1924, il fut finalement supprimé, avant d'avoir été appliqué, par l'article 23 de la loi de finances du 13 juillet 1925.

En quoi consistait-il ?

L'établissement payeur, qui était astreint à l'autorisation du Ministre des Finances, devait, lors de chaque paiement d'intérêts, de dividendes, de revenus et de tous autres produits de valeurs mobilières, et après avoir constaté l'identité du requérant, remplir un *bordereau* comportant un talon et contenant l'indication des nom, prénoms, nationalité, domicile et résidence réels de la personne touchant les coupons. Cette dernière devait signer le bordereau. Ce même bordereau devait être également signé et certifié par le présentateur en lieu et place du propriétaire réel, si les revenus étaient encaissés pour compte de tiers par des personnes autres que celles ayant obtenu une autorisation du Ministre des Finances pour payer les revenus de valeurs mobilières.

Les coupons en provenance de l'étranger nécessitaient la production d'un *affidavit*. Cette pièce oblige les Sociétés à la tenue d'un registre spécial sur lequel elle doit être mentionnée. De plus, les établissements doivent vérifier si l'*affidavit* est encore valable et si toutes les mentions prescrites par le décret du 21 juin 1914 y sont bien portées.

Ces bordereaux devaient être *conservés* pendant les cinq années suivant celle du paiement, délai qui correspondait à l'époque à la prescription en matière d'impôt général sur le revenu.

Un droit de communication très étendu était accordé

aux agents de l'Enregistrement et des Contributions Directes.

Toute *contravention* à ces dispositions, tant de la part des auteurs que de leurs complices, était frappée de sanctions très sévères, pouvant aller de l'amende de 500 francs à, en cas de récidive, l'emprisonnement de deux ans.

Cette loi eut un résultat assez inattendu : le public s'abstint de toucher ses coupons et opéra ainsi une thésaurisation d'un genre particulier. Devant l'hostilité de l'opinion, le législateur se vit forcé d'abroger la loi. C'est là le motif pour lequel tous les systèmes de ce genre sont condamnés plus ou moins rapidement à un échec. Le Français n'aime ni l'inquisition, ni les mesures de défiance prises à son égard, et il faut reconnaître que les gouvernements ne lui ménagent pas les occasions de manifester son mécontentement par le refus de participer à la souscription des nouveaux emprunts.

La paperasserie que nécessitait le bordereau de coupons s'avérait formidable ; on estimait entre 60 et 200 millions le nombre des bordereaux qu'il faudrait établir à l'usage de l'Administration. Le chiffre de 200 millions aurait presque certainement été atteint, car, pour s'assurer de l'impunité, les contribuables passibles de l'impôt général sur le revenu se seraient empressés de disperser leurs encaissements dans le plus grand nombre possible d'établissements, afin de rendre le contrôle illusoire.

Il faut d'ailleurs considérer qu'aux termes des accords intervenus entre les banques, chaque coupon n'est payé sans commission que par celles chez qui il est domicilié, d'où il résulte, pour les porteurs désireux d'éviter la charge de cette commission, la nécessité d'effectuer l'encaissement des coupons dans toute une série d'établissements, ce qui multiplie par conséquent le nombre de bordereaux à établir.

Cet *éparpillement des encaissements* aurait augmenté d'autant la tâche des établissements payeurs, qui auraient été ainsi obligés de recourir à un personnel supplémentaire et d'user des monceaux de bordereaux.

La loi leur imposait en outre l'obligation de *classer* et de *conserver* cette masse énorme de bordereaux. De quel classement pouvait-il s'agir ? Un seul peut se concevoir d'exécution facile, c'est l'ordre chronologique. Mais celui-là n'a aucun intérêt, car il ne facilite pas la tâche de l'Administration.

Pour réaliser un contrôle tant soit peu efficace, les bordereaux d'une même année devraient être classés par bénéficiaires, en ayant soin, en cas d'homonymie, de mettre ensemble ceux établis au même prénom et à la même adresse, de manière à pouvoir rapidement mettre la main sur la totalité du dossier cherché. Mais la perte de temps occasionnée par ce classement serait telle qu'il n'est pas possible d'envisager cette solution, si l'on veut bien considérer que certains établissements se trouveraient en présence d'une masse de plus d'un million de bordereaux.

Ces bordereaux devaient être gardés cinq ans, ce qui posait, pour certains, le problème des locaux; nous n'irons pas cependant jusqu'à faire nôtre cette parole prononcée au Sénat: « Vous allez obliger les banquiers à aménager des bâtiments spéciaux (1). »

Devant une telle accumulation de complications de toutes sortes, il semble bien que les Sociétés aient quelques raisons de se plaindre; en est-il de même des redevables?

De ce côté-là aussi, les critiques n'ont pas manqué. On a fait le procès du système en disant qu'il gênerait les petits contribuables non assujettis à l'impôt général, ce qui ne semble pas très sérieux. On a dit encore que cette loi donnerait à tous les rentiers le goût des valeurs spéculatives, que tous les capitaux s'en iraient à l'étranger pour le plus grand dommage des Sociétés françaises. On a parlé enfin et surtout d'inquisition fiscale.

Que faut-il retenir de toutes ces observations?

Le goût des valeurs spéculatives, des gains immodérés et des pertes totales n'est pas près de s'implanter chez le Français moyen. Par ailleurs, la vente des titres au moment du détachement du coupon pour les racheter ensuite, coupons détachés, est une opération que personne ne voudra risquer. La Bourse obéit en effet à une foule d'autres mobiles qui rendraient l'opération très hasardeuse. De plus, elle subit la loi de l'offre et de la demande, et s'il se présente des offres considérables à la veille de l'échéance du coupon, le titre baissera démesurément. Par contre, lorsque les vendeurs voudront se racheter, une forte hausse se produira. Cette excellente opération leur aura donc coûté doubles frais d'im-

(1) *J. O. Déb. parlam. Sénat*, 17 mars 1924. 2^e séance. T. I, p. 410.

pôt et de courtage, l'abandon total du coupon et peut-être encore une perte en capital.

Passons à la dernière critique: y a-t-il là une mesure nouvelle capable de semer la panique parmi le monde de l'épargne? Non, car le fisc n'avait pas attendu cette loi pour avoir connaissance des coupons payés dans les différents établissements. Comme le dit M. Allix, dans un article intitulé: « L'Inquisition Fiscale »: « Si les clients des banques s'imaginent que les titres qu'ils y ont en dépôt se trouvent actuellement soustraits aux regards du fisc, ils s'abusent d'une étrange illusion (1). »

Il n'y avait donc là aucun motif d'affolement: puisque les agents de l'Administration ne peuvent, dans l'état actuel des choses, vérifier les innombrables pièces qui sont à leur disposition, il n'y a aucune raison pour que, ce qu'ils ne peuvent faire aujourd'hui, ils puissent le faire demain.

Et il reste que le reproche le plus fort contre le bordereau de coupons, c'est sa complète *inutilité*. On peut même soutenir, quoique cela puisse sembler un paradoxe, que ce système rendra plus difficile la tâche de l'Administration dans la recherche de la fraude, par le fait déjà signalé que les porteurs de coupons éparpillent leurs encaissements, que certains donneront une fausse identité, que d'autres, et justement ceux que la loi voudrait atteindre, les gros capitalistes, n'hésiteront pas à profiter d'un voyage d'affaires ou d'agrément à l'étranger pour toucher leurs revenus. Et qu'on ne vienne pas soutenir qu'en agissant ainsi ils courent de gros risques; ce n'est pas la même chose d'envoyer ses capitaux à l'étranger que d'y aller encaisser des coupons; un seul péril demeure, c'est que le fisc ne découvre tout au moment du décès, mais il en est de même pour les différentes autres sources de revenus qui n'ont pas fait l'objet d'une déclaration rigoureusement exacte.

Pour donner à ce procédé quelque efficacité, il aurait fallu faciliter encore davantage la tâche de l'Administration. Les duplicata des bordereaux, au lieu d'être conservés par la Société, seraient expédiés au directeur des Contributions Directes du domicile de la personne payée. Même dans ce cas,

(1) *Revue Politique et Parlementaire*. Année 1922. T. 112, p. 38.

les contrôleurs n'auraient pu dépouiller tous ces relevés, et, d'ailleurs, ce système nécessiterait de la part des Sociétés un travail de classement trop considérable qu'on ne peut leur imposer.

Il reste que les contrôleurs pourraient opérer par *sondages*; un sénateur a même proposé, à la tribune du Sénat, une méthode de vérification qui peut paraître assez originale (1). On tirerait au sort chaque année un certain nombre de noms de contribuables, ce qui supposerait préalablement l'opération délicate du classement par noms; l'année suivante, on continuerait le tirage parmi les noms restants, et ainsi de suite. Ce procédé trop simpliste permettrait toutes les fraudes de la part de ceux dont les noms seraient sortis la première année.

Il n'en reste pas moins que c'est cette possibilité de procéder par sondages qui fait que le bordereau de coupons conserve toujours des partisans, qui reprochent au carnet de coupons d'exiger un contrôle général effectif, ce qui est une impossibilité pour l'Administration.

C'est ce second système que nous allons maintenant examiner.

II. — LE CARNET DE COUPONS.

Cette mesure avait été préconisée par M. Bokanowski au cours de la discussion du projet de budget de 1923, mais les Chambres l'avaient écartée. L'idée fut reprise après l'insuccès du bordereau de coupons et elle forma la matière des articles 24 à 28 de la loi du 4 avril 1926.

Une loi du 3 août 1926 dut rapporter ces dispositions.

En quoi consistait ce nouveau système?

Tous les porteurs de valeurs mobilières devaient se munir d'un *carnet* délivré par le contrôleur des Contributions Directes et portant son visa. Ce carnet devait être présenté, lors de tout paiement de coupons, à l'établissement payeur, qui était tenu d'y apposer les indications suivantes:

a) Le numéro assigné par l'Administration à la Société et sous lequel elle est désignée;

b) La date du paiement;

c) Le montant des coupons encaissés.

(1) Sénat, même séance, p. 410.

Les collectivités n'avaient d'ailleurs à observer ces prescriptions qu'en ce qui concerne les *valeurs mobilières françaises au porteur et les valeurs étrangères*, quelle que soit leur forme. Il en résultait pour les titres français mis sous la forme nominative ou à ordre une situation assez curieuse: ils devenaient par là même le dernier refuge des fraudeurs.

Les bons de la Défense nationale et les bons du Trésor à échéance d'un an au plus étaient exempts de ces formalités.

De plus, une inscription globale des coupons touchés l'année précédente devait être effectuée tous les ans, avant le 1^{er} mars, par le dépositaire des titres, dans le cas où ceux-ci étaient déposés. Si, pendant cette période, le déposant ne présentait pas son carnet, la Société se voyait dans l'obligation d'adresser au directeur des Contributions Directes du département de la résidence de l'assujetti la déclaration du chiffre qui aurait dû être inscrit sur le carnet.

Les carnets devaient être, chaque année, *communiqués* au contrôleur des Contributions Directes et ensuite *conservés* pendant cinq ans par les contribuables. Des sanctions très strictes étaient prévues par la loi en cas de fraude, de destruction volontaire ou de refus de communication du carnet. Des amendes de 100 à 10.000 francs en principal, doublées d'une astreinte de 100 francs au minimum par jour de retard, l'évaluation d'office des revenus dissimulés, devaient servir à inspirer aux redevables une sainte terreur de la fraude et les engager à faire des déclarations sincères.

Quels sont donc les principaux avantages et inconvénients de ce système par rapport à celui du bordereau de coupons?

Voyons d'abord les *avantages*.

En ce qui concerne les *Sociétés*, le travail serait certainement moindre, d'autant plus que ce texte n'impose plus la vérification obligatoire de l'identité du requérant. Seul l'envoi effectué par les établissements au directeur des Contributions Directes, du montant des coupons encaissés pendant l'année par les déposants qui ne présenteraient pas leurs carnets, occasionnerait à ces entreprises un travail long et coûteux. Leur incombe encore l'obligation d'inscrire sur un registre spécial l'affidavit qui leur est présenté, mais n'auront ici à présenter d'affidavit que les étrangers de passage en France ayant leur résidence à l'étranger, alors que, dans le système

du bordereau de coupons, cette pièce devait être exigée lors de tous encaissements à l'étranger de coupons de valeurs mobilières françaises.

Vis-à-vis des *contribuables*, on a beaucoup insisté sur le fait que le fisc n'aurait pas connaissance de la composition des portefeuilles, qu'il n'y aurait donc pas d'inquisition. Mais est-ce bien sûr? Avec le numéro indiqué sur le carnet, il lui est facile de retrouver l'établissement payeur et d'avoir ainsi le détail des différents revenus encaissés.

Enfin, l'*Administration* devait voir dans cette formule une évidente simplification; les renseignements lui étant apportés à domicile, on lui évitait ainsi la peine de recherches difficiles, longues et coûteuses.

Mais, par rapport à ces quelques avantages, les *inconvénients* paraissent de beaucoup l'emporter.

En imposant toutes ces prescriptions aux *Sociétés*, le législateur leur cause un tort énorme en faisant fuir la clientèle de leurs déposants. Tous les propriétaires de valeurs reprendront leurs valeurs laissées en dépôt pour les mettre dans les coffres-forts. Est-ce le but que la loi poursuit?

Les *contribuables* n'ont du reste pas plus de raisons de se montrer enchantés de ces formalités vexatoires. En effet, bien que les carnets de coupons n'aient aucune utilité pour beaucoup d'entre eux, le nombre des assujettis à l'impôt général sur le revenu étant aux environs de deux millions, ils seront obligés de s'astreindre à cette obligation et il leur faudra certainement subir les frais de confection de ces carnets dont le chiffre atteindra 10 à 15 millions.

En outre, le propriétaire de valeurs mobilières qui aura perdu son carnet se verra exposé à des sanctions rigoureuses, sans que pour s'en préserver il puisse arguer de sa bonne foi.

Celui qui se trouvera avoir plusieurs dépôts dans des établissements différents, situés à toutes les extrémités du territoire, devra s'arranger pour trouver le temps, en quelques semaines, d'envoyer ou de porter son carnet pour que les *Sociétés* y apposent leur visa.

De plus, il se verra obligé de remettre chaque année son carnet pendant un certain temps aux fins de vérification aux agents de contrôle, d'où impossibilité de toucher les coupons venant à échéance à ce moment.

Enfin, et c'est le principal reproche à adresser à l'efficacité de ce système, l'Administration ne pourra que très difficilement effectuer le pointage de tous les carnets; or, ce n'est qu'en procédant ainsi qu'il serait possible d'aboutir à quelques résultats.

Bien plus, il apparaît de toute impossibilité qu'on puisse éviter qu'un employé guichetier, par distraction, négligence ou même de connivence avec le client, omette d'inscrire sur le carnet le montant payé.

Quant aux *procédés de fraude* que suscitera ce système, ce sont ceux que nous avons déjà rencontrés à l'occasion du bordereau de coupons, avec quelques autres en plus, une même personne pouvant se faire délivrer plusieurs carnets sous des noms différents, ou bien procéder à l'encaissement de ses revenus par l'intermédiaire de membres de sa famille ou de tiers non assujettis à l'impôt général sur le revenu.

Il résulte de tout ceci que si le carnet de coupons présente le mérite de fournir un système de contrôle plus simple que le bordereau de coupons, il n'en risquerait pas moins d'engager l'Administration dans des dépenses qui ne seraient peut-être pas compensées par le profit qu'elle pourrait en retirer.

Jusqu'ici, nous n'avons envisagé que des procédés de *contrôle*; nous allons étudier maintenant, avec le précompte, le rôle des Sociétés dans le *recouvrement* par la perception à la source.

III. — LE PRÉCOMPTE.

Il fut proposé au vote des Assemblées législatives par le projet de loi de finances d'octobre 1933 (art. 20 à 26). Adoptée par la Chambre, cette mesure fut disjointe par le Sénat. Le Ministre des Finances d'alors attendait 937 millions de cette réforme. Voici en quoi elle consistait :

Aucun paiement de dividendes, intérêts, arrérages ou autres produits de valeurs mobilières ne pouvait être effectué, sans que l'établissement payeur exigeât du requérant la justification de son *identité*.

La Société devait prélever, outre l'impôt cédulaire et la taxe de transmission qu'elle devait déjà retenir, 15 % sur le produit net du montant du coupon, et délivrer au porteur un

bon de précompte tiré d'un registre à souche fourni par l'Administration. Ce bon devait servir au redevable pour le paiement de l'impôt général sur le revenu et subsidiairement de tous autres impôts directs ou indirects.

Les sommes précomptées devaient être *remboursées*, si elles n'avaient pas été utilisées pour payer les impôts, après l'expiration du sixième mois suivant celui de la date des bons, à condition bien entendu que le contribuable ait acquitté le montant total de ses impôts. Les collectivités bénéficiaient d'un régime de faveur et pouvaient se faire rembourser sans aucune condition de délai, mais seulement après visa du receveur de l'Enregistrement.

Les bons qui n'auraient pas été affectés au paiement des impôts ou présentés au remboursement avant l'expiration de l'année suivant leur délivrance se voyaient frappés de *déchéance*.

Les étrangers n'ayant pas de résidence habituelle en France pouvaient éviter la formalité du précompte en fournissant un affidavit.

Les intérêts et arrérages des fonds et valeurs de l'Etat français étaient exemptés de cette mesure.

Un décret était prévu pour déterminer les justifications à produire, les mentions à porter sur les divers documents, le délai de conservation ou d'envoi à l'Administration de ces diverses pièces et le prélèvement sur le produit des titres déposés dans les banques.

Des *sanctions* très rigoureuses devaient être prononcées contre tous ceux qui s'efforceraient de tourner la loi.

Ce système présentait évidemment pour l'*Etat* un certain nombre d'*avantages* très nets :

Toutes les sommes précomptées constituaient pour le Trésor des *avances d'impôts*, d'au moins un an, puisque l'impôt général sur le revenu n'est payable que l'année suivant celle de l'encaissement des coupons. La Trésorerie s'en trouvait donc facilitée d'autant, cependant que, par contre, les redevables subissaient une perte notable d'intérêts sur le montant retenu, d'au moins six mois, s'il leur était remboursé et d'un an en moyenne, s'il était imputé sur les impôts à payer.

Les rentes sur l'Etat et les bons du Trésor profitaient d'une situation privilégiée par rapport aux actions et obligations

des Sociétés, dans le but de faciliter l'émission des nouveaux emprunts et d'aider à soutenir le cours des rentes, alors que les porteurs de titres des collectivités auraient été profondément découragés par l'énormité de la retenue; par là, on peut donc soutenir que ce texte était immoral.

D'ailleurs, le *taux* de 15 % pris comme base ne correspond qu'à une infime minorité d'assujettis, car il suppose, sans tenir compte des déductions pour charges de famille, un revenu de l'ordre d'environ 350.000 francs par an!

De plus, le fisc aurait encore réalisé un bénéfice fort appréciable du fait des nombreux bons qui fatalement auraient été perdus. Encore plus considérable aurait été celui qui lui aurait été acquis grâce à des milliers de petits rentiers non redevables de l'impôt général sur le revenu, qui auraient reculé devant la crainte des frais et des complications nécessités par la demande de remboursement et les justifications à fournir, ou qui, tout simplement, auraient ignoré leur droit ou négligé de réclamer en temps utile. D'où il est bien permis de conclure que le système aurait comporté de nombreux abus, peu compatibles avec les règles de la stricte honnêteté, car, sous prétexte d'atteindre les grands fraudeurs, ce sont les petites gens qui en auraient surtout fait les frais.

Par ailleurs, le précompte aurait permis à l'Administration de récupérer facilement certains impôts, au moyen de l'imputation des bons sur les sommes restant dues.

En dehors de l'Etat, on ne voit pas bien quel avantage aurait pu être retiré par quiconque de l'application d'un tel système.

Quant aux *inconvénients*, ils étaient multiples et de tous ordres.

En ce qui concerne l'*Administration*, tout n'eût pas été que bénéfice. Il lui aurait fallu tout d'abord assurer l'application de cette loi; or, si la perception ne devait lui causer aucun souci, puisqu'elle n'avait pas à y intervenir, par contre, elle se serait trouvée dans l'impossibilité matérielle d'assurer toutes les demandes de remboursements. Elle eût été noyée, submergée, le Ministre des Finances l'avouait lui-même, lorsqu'il reconnaissait que la loi ne pourrait recevoir un commencement d'application qu'au début de 1935. De plus, imposant aux Sociétés qui assurent le paiement des revenus une beso-

gne aussi considérable, elle se serait vue obligée de leur assurer une rémunération qui, si minime fût-elle, aurait absorbé une notable part des bénéfices que le Trésor était en droit d'attendre de cette mesure.

Vis-à-vis des *établissements payeurs*, cette loi les aurait forcés à assumer une surcharge de travail considérable, doublée d'une responsabilité pécuniaire énorme. La distraction d'un employé aurait pu les exposer au paiement d'amendes de plusieurs milliers de francs, si tant est que l'Administration eût pu s'en apercevoir. Elle les aurait donc obligés à augmenter le salaire du personnel chargé d'assumer cette responsabilité, car il est normal qu'à responsabilité plus grande corresponde une rémunération plus élevée.

Elle les aurait soumis à des ennuis incessants. Il ne se passe pas en effet de jour sans que des erreurs se glissent dans le calcul des coupons; il en aurait été de même dans la détermination du précompte, avec cette circonstance aggravante que, puisqu'il y avait deux calculs, il y aurait eu désormais deux fois plus de chances de se tromper. Dans quelle situation se trouverait alors la Société qui a délivré au porteur un bon de précompte inférieur ou supérieur à celui qu'elle aurait dû lui donner? Que de rappels, de correspondances échangées, souvent sans résultat, et que de frais pour une erreur de quelques centimes ou de quelques francs, sans compter les réclamations incessantes de la clientèle!

Ajoutez à cela les explications et les discussions sans fin qu'aurait nécessitées au guichet la moindre opération, surtout dans les campagnes, où un tel prélèvement aurait suscité les réclamations les plus véhémentes.

L'Administration aurait évidemment été amenée à proposer aux établissements payeurs de leur attribuer une *rémunération* pour ce rôle de collecteurs d'impôts que jusqu'alors ils assuraient gratuitement. Mais outre que cette indemnité n'aurait pas été bien élevée, au regard des dépenses et des risques encourus, si l'on en juge par la commission allouée par le Trésor aux établissements faisant le service de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières étrangères, qui n'est que 0,50 % sur les premiers 100.000 francs de l'impôt et de 0,375 % sur la fraction excédant ce chiffre, un tel dédommagement n'aurait pu être qu'uniforme pour

toutes les Sociétés, alors que, suivant la diffusion des titres, les frais de perception eussent été très variables d'une collectivité à l'autre.

Sur la base du taux énorme de 15 %, les dépenses qu'eussent entraînées ces prescriptions auraient pu évidemment être récupérées, mais si, comme il est certain, ce taux n'avait pu être maintenu, un pourcentage normal de 4 ou 5 % aurait laissé aux collectivités des charges équivalentes et entraîné des frais de recouvrement beaucoup trop élevés par rapport au montant de l'impôt effectivement payé.

Que si, enfin, l'on considère la situation des *contribuables*, on s'aperçoit que cette loi consacre au profit du fisc le principe de la *spoliation* légale.

On ne saurait en effet qualifier autrement l'obligation arbitrairement imposée à des millions de contribuables de consigner un impôt qu'ils ne doivent pas, pour obéir aux fantaisies d'une fiscalité, qui sait fort bien que beaucoup d'assujettis égareront les bons qui leur ont été délivrés et qu'un plus grand nombre encore, ou bien négligera d'en réclamer le montant dans les délais prescrits, ou bien par ignorance les laissera périmer, ou bien enfin, reculera tant devant les formalités, les frais et la perte de temps que nécessiteraient les demandes de remboursement que devant les difficultés et le caractère vexatoire des justifications à fournir. L'exemple de l'Angleterre est d'ailleurs probant à cet égard. Aussi bien, l'application d'un tel système aurait-elle comme conséquence immédiate d'amener les capitalistes tant soit peu avertis à s'organiser pour encaisser leurs coupons à l'étranger, de sorte qu'en définitive seuls seraient frappés les petits rentiers non imposables.

On peut donc dire avec le professeur Charles J. Bullok, de l'Université d'Harvard, cité par M. Just Haristoy (1), que la perception à la source porte atteinte à la morale de l'impôt : « Le Gouvernement a fait connaître à l'avance son espoir que les revenus ne seront pas honnêtement indiqués par les déclarations personnelles des contribuables, et il demande ensuite aux citoyens de faire ce qu'il n'attend pas

(1) *Revue de science et de législation financière*. Année 1925. T. 23, p. 628.

qu'ils fassent honnêtement. On ne pourrait guère imaginer une meilleure méthode de détruire la morale des contribuables, ni une méthode plus sûre de faire de l'impôt un impôt sur l'honnêteté.»

Voyant toutes ses initiatives couronnées d'insuccès, le législateur s'est rabattu sur un dernier système, celui-ci de *contrôle*.

IV. — LA CARTE D'IDENTITÉ FISCALE.

Votée par la loi de finances du 23 décembre 1933, elle en constitue les trois premiers articles. C'est un système *intermédiaire* entre le carnet de coupons et le bordereau de coupons, quoique se rapprochant beaucoup plus de ce dernier.

Tous les porteurs de valeurs mobilières devront se procurer auprès de leur contrôleur des Contributions Directes une *carte d'identité fiscale*.

Les établissements payeurs devront exiger du requérant la justification de son identité, mentionner le numéro de sa carte et seront tenus de remettre à l'Administration des Contributions Directes, dans un délai qui sera ultérieurement fixé, un *relevé annuel* des numéros des cartes d'identité des clients ayant encaissé des revenus mobiliers, en spécifiant la date des opérations pour les encaissements n'ayant pas eu lieu par inscription au crédit de leur compte.

L'inobservation de ces prescriptions entraînera pour le délinquant une *amende* de 1.000 à 10.000 francs en principal pour chaque contravention. Le prononcé de cette peine sera le fait du tribunal du lieu de l'établissement où la contravention sera constatée.

Les modalités d'application seront fixées par un décret qui devait intervenir dans un délai de deux mois à compter de la promulgation de cette loi, mais entre temps cette date a déjà été repoussée plusieurs fois, sans qu'on puisse encore préciser quand interviendra le dit décret.

Pour classer les redevables, des séries de numéros seront sans doute affectées à chaque département.

Autant que peut permettre d'en juger la concision de ce texte, il semble que les Sociétés auront des obligations sem-

blables à celles que leur imposait le bordereau de coupons. Si le classement des bordereaux rentre dans leurs attributions, leur tâche sera certainement facilitée par la simple mention du numéro de la carte, au lieu de l'inscription des nom, prénoms, domicile et nationalité du requérant, qui, en raison de réclamations éventuelles, devront néanmoins figurer sur les bordereaux des Sociétés. Par contre, l'envoi des états sera une obligation supplémentaire, il ne peut d'ailleurs être envisagé qu'un envoi au directeur des Contributions Directes du lieu de l'établissement.

En fin de compte, le nouveau système n'échappe pas entièrement aux critiques, qui ont été justement adressées au bordereau de coupons et au carnet de coupons, mais encore qu'il laisse le champ ouvert à bien des possibilités de fraudes, il semble qu'il représente un progrès sensible au point de vue de la simplification et de l'efficacité du contrôle.

En dehors des diverses formules que nous venons d'étudier, des amendements ont essayé d'en introduire d'autres, laissant au porteur de valeurs mobilières, la liberté de choisir celle qui lui conviendrait le mieux. Ces mesures ne présentaient que des désavantages pour le Trésor, rendant le contrôle inefficace et illusoire en lui retirant son unité.

Aucun de ces systèmes n'a encore surmonté l'épreuve d'une application tant soit peu prolongée: faut-il en conclure qu'ils soient définitivement condamnés?

Il est délicat de se prononcer, tout ce que l'on peut affirmer, c'est que, plus le contrôle est strict et apparent, moins il a de chance d'être accepté par l'opinion, qui, pour ce motif, semble condamner beaucoup plus sévèrement le carnet de coupons et le précompte que le bordereau de coupons et la carte d'identité fiscale.

Leur mise en vigueur est-elle d'ailleurs bien utile? Rien n'est moins sûr, car à tort ou à raison, de telles mesures propagent la panique dans le monde des capitalistes, des rentiers et des épargnants, en même temps qu'elles ruinent la confiance, dont ne peut se passer le monde des affaires. L'Etat est alors la première victime de cette fuite de la confiance, qui raréfie les capitaux, invite à la thésaurisation, et rend ses emprunts de plus en plus difficiles et de plus en plus onéreux, tant comme intérêt et prix d'émission, que

comme commissions à bonifier aux banques, à un point tel qu'on a pu soutenir, en comparant les taux des fonds d'Etat en France et en Angleterre, que la seule différence d'intérêts payée sur ses emprunts par l'Etat français représentait chaque année un montant notablement supérieur à celui de l'impôt général sur le revenu payé au titre des valeurs mobilières.

Ce renchérissement du taux des rentes françaises entraîne automatiquement à son tour l'augmentation du taux de l'argent à long terme, qui vient ainsi grever lourdement le financement des Sociétés.

Mais qui guérira jamais notre monde politique de la mystique de la fraude fiscale, aussi néfaste à la paix sociale qu'à la prospérité de nos finances !

D'autre part, toutes ces mesures de contrôle, outre qu'elles sont fort gênantes, arrivent à coûter très cher aux collectivités qui ne sauraient être complètement indemnisées de leurs frais, sans que l'Etat lui-même en retire un avantage bien appréciable et il est même assez plaisant de constater que les plus-values substantielles de rendement qu'annonce invariablement le législateur à chaque tentative de resserrement du contrôle se traduisent presque toujours par une diminution des recettes. Aussi est-il permis de penser qu'on arriverait à un meilleur résultat au point de vue fiscal, en se bornant à obliger les Sociétés, comme elles le font déjà, à mentionner sur leurs registres, l'identité exacte des porteurs de valeurs mobilières, quitte à renforcer suffisamment le personnel de contrôle, qui pourrait ainsi, sans qu'il soit besoin de loi spéciale, procéder à son travail de vérification sans éveiller les soupçons et sans alerter tous les fraudeurs en puissance, le tout accompagné d'une réduction du taux de l'impôt, dont l'exagération est une prime irrésistible à la fraude.

Il est d'ailleurs permis de remarquer qu'une certaine fraude est pour ainsi dire tolérée et même, semble-t-il, provoquée par la loi, qui, en surchargeant d'impôts les titres au porteur, a clairement marqué qu'elle voulait ainsi prendre une assurance contre les facilités qui leur étaient offertes, de par leur nature même, d'échapper à certaines impositions fiscales.

CHAPITRE VII

L'ARTICLE 111 DE LA LOI DU 25 JUIN 1920

Cet article, bien que s'appliquant plus spécialement aux banques et aux établissements de crédit, trouve cependant sa place dans les formalités imposées à toutes les Sociétés, la plupart de ces dernières s'occupant du service de leurs titres et ouvrant des comptes à leurs clients.

Complété par l'article 35 de la loi du 29 avril 1926, il a institué une *nouvelle prescription au profit de l'Etat*.

Voici son texte :

« Sont définitivement acquis à l'Etat, exception faite pour les Sociétés d'habitation à bon marché :

« 1° Le montant des coupons, intérêts ou dividendes atteints par la prescription quinquennale et afférents à des actions ou à des obligations négociables émises par toute Société, commerciale ou civile ou par toute collectivité, soit privée, soit publique;

« 2° Les actions, parts de fondateur, obligations et autres valeurs mobilières des mêmes Sociétés ou collectivités, lorsqu'elles sont atteintes par la prescription trentenaire;

« 3° Les dépôts de sommes d'argent et d'une manière générale tous avoirs en espèces dans les banques, les établissements de crédit et tous autres établissements qui reçoivent des fonds en dépôts ou en comptes-courants, lorsque ces dépôts ou avoirs n'ont fait l'objet, de la part des ayants-droit, d'aucune opération ou réclamation depuis trente années;

« 4° Les dépôts de titres et d'une manière générale tous avoirs en titres dans les banques et autres établissements qui reçoivent des titres en dépôt ou pour toute autre cause, lorsque ces dépôts ou avoirs n'ont fait l'objet, de la part des ayants-droit, d'aucune opération ou réclamation depuis trente années.

« Toute contravention aux dispositions du présent article ou du règlement d'administration publique prévu au paragraphe précédent sera punie d'une amende de 100 à 5.000 francs (1) augmentée, le cas échéant, d'une somme égale au montant des coupons, intérêts, dividendes, dépôts ou avoirs, ou à la valeur nominale des titres pour le versement ou la remise desquels une omission, une dissimulation ou une fraude quelconque aura été commise au préjudice de l'Etat par la Société, la collectivité ou l'établissement intéressé. »

Les succursales des Sociétés étrangères en France ne sont pas assujetties à cette loi, ce qui constitue pour elles un avantage vis-à-vis des Sociétés françaises.

Ce texte vise donc toutes les valeurs mobilières négociables, tous les coupons, toutes les sommes mises en paiement pour le remboursement des titres, pour leur rachat, pour leur amortissement, tous les lots et primes de remboursement, tous les comptes-courants, tous les dépôts, même ceux constitués à titre de garantie par des Français ou des étrangers.

On doit cependant en *excepter* :

a) les *valeurs étrangères*, car le droit de souveraineté de la France ne peut s'exercer que dans la limite de ses frontières; or, en matière de prescription extinctive, la loi applicable, en droit international privé, est celle du domicile du débiteur. Ce texte ne concerne pas plus la prescription acquisitive, bien qu'elle soit régie par la *lex rei sitæ*;

b) les *rentes sur l'Etat* qui sont imprescriptibles.

Qu'il nous soit permis de noter que cette loi, qui agrandit singulièrement le domaine des biens vacants et sans maître de l'article 539 du C. C., apparaît, par certaines de ces dispositions, comme étant en contradiction avec l'article 2.236 du C. C. qui dit :

« Ceux qui prescrivent pour autrui, ne prescrivent jamais, par quelque laps de temps que ce soit.

« Ainsi le fermier, le *dépositaire*, l'usufruitier, et tous autres qui détiennent précairement la chose du propriétaire ne peuvent la prescrire. »

(1) 150 à 7.500 francs, décimes compris.

Il apparaît en effet que tel est bien le cas des dépôts de toute nature, visés par les alinéas 3 et 4, et il est permis de regretter une telle entorse à un principe de droit, que nul n'avait jusqu'ici osé contester.

Il est donc permis de se demander comment, en pareille matière, les Sociétés peuvent transmettre à l'Etat un droit qu'elles-mêmes ne possédaient pas, puisqu'elles n'avaient que la *jouissance* des dépôts, sans en acquérir jamais la *propriété*.

On peut pourtant établir une discrimination entre le dépôt d'argent et le dépôt de titres, en soutenant que le premier n'est qu'un « dépôt irrégulier, dans lequel le banquier devient propriétaire des fonds (1) » et constitue en fait une créance et non un dépôt, au sens que lui donne l'article 2.236 du C. C., puisque aussi bien les Sociétés, au moment de la remise, délivrent un reçu de fonds et non un certificat de dépôt et qu'en cas de faillite ce dépôt d'argent est soumis à la règle générale, tandis que la restitution d'un dépôt de titres ou d'objets est toujours exigible.

C'est sans doute dans cet esprit que le législateur a invoqué le précédent de l'article 43 de la loi du 16 avril 1895, qui décide que les dépôts de la Caisse des Dépôts et Consignations, qui n'ont pas fait l'objet d'opérations de versement ou de remboursement depuis trente ans, appartiennent à l'Etat; mais ici, en fait, c'est l'Etat, personne morale, qui a toujours été le débiteur, et ce texte n'a fait que créer une nouvelle prescription. Il n'y a rien de semblable, semble-t-il, en ce qui concerne les dépôts de titres, dont le déposant reste toujours propriétaire.

Ce même article 111 va directement à l'encontre de l'article 2.257 du C. C. qui fait partir la prescription, à l'égard d'une créance dépendant d'une condition, du jour de l'arrivée de cette condition. Or, si la prescription des coupons, des lots et primes de remboursement ne comporte pas une dérogation à cet article, la prescription du capital ne devrait courir que du jour de la mise en paiement, celle des dépôts de fonds que du jour de leur exigibilité, celle des dépôts en garantie que du jour de la cessation des opérations garan-

(1) THALLER et PERCEROU, op. cit. T. II, p. 959. N° 1.608.

ties. Or, dans tous ces cas, l'article 111 avance ce point de départ en le fixant au jour où les dépôts ne l'ont plus l'objet d'aucune opération ni réclamation.

De même, en ce qui concerne l'alinéa 2 de cet article, on ne voit pas comment la Société pourrait acquérir la propriété d'actions, parts de fondateurs, obligations et autres valeurs mobilières créées par elle-même, puisque, en fait, elle n'en est pas détentrice et que, par suite, elle n'en a pas la possession, étant d'ailleurs observé que, si elle était dépositaire de ces titres, nous nous heurterions toujours à l'objection de l'article 2.236.

L'article 2.220 du C. C., d'après lequel on peut renoncer à la prescription acquise, n'est également pas applicable à la collectivité, puisque celle-ci ne peut acquérir qu'au profit de l'Etat.

Il est aussi à noter que la prescription trentenaire ne s'applique pas dans le cas où un délai plus court aurait été prévu par les statuts ou les délibérations de la Société qui ont prescrit la mise en paiement des lots et primes, amortissements ou remboursements.

D'autre part, l'Administration ne paraît admettre la *suspension* de la prescription que dans des cas très limités : opposition faite par l'ayant-droit entre les mains de son débiteur, paiement des coupons à vue pour le compte de la Société par ses correspondants financiers, et, cas très spécial, saisie pratiquée au cours de la guerre par le contrôle postal militaire.

Les *conditions d'application* de l'article 111 sont renfermées dans le décret du 14 mai 1921 :

« Dans le premier mois de chaque trimestre, les Sociétés remettront, au bureau des domaines de leur siège social, les sommes et valeurs prescrites qu'elles accompagneront de relevés faisant ressortir suivant les cas :

« 1° La désignation précise et détaillée des coupons, intérêts et dividendes compris dans le versement, l'indication de leur montant, la date de leur exigibilité ainsi que la date d'échéance de la prescription quinquennale;

« 2° La désignation précise et détaillée des titres ou duplicata remis au Domaine, l'indication de leur valeur nominale,

la nature et la date de la dernière opération dont les titres ont fait l'objet, ainsi que la date d'échéance de la prescription ou, s'il s'agit de titres amortis ou ayant bénéficié de répartitions, lots ou primes de quelque nature que ce soit, la désignation précise et détaillée de ces titres, le montant et la date d'exigibilité des sommes, lots, primes et autres produits y afférents, la nature et la date de la dernière opération dont ils ont fait l'objet et la date d'échéance de la prescription;

« 3° Le nom et la qualité du déposant, ainsi que la nature et le montant des dépôts ou avoirs en espèces versés au Domaine, la date de la dernière opération dont ils ont fait l'objet et la date d'échéance de la prescription. »

Il n'est pas exigé de dépôts négatifs.

Ces relevés doivent être certifiés véritables par les représentants légaux de la Société pour le siège social ainsi que pour les agences et succursales. Ces dernières peuvent en effectuer la remise au bureau des domaines de leur siège.

Les quittances et récépissés remis aux collectivités sont exempts de la formalité du timbre.

Toutes les fois que les titres comportent la forme nominative, la *remise* des valeurs s'opérera au moyen de titres de cette nature, négociables jouissance courante et établis au nom du « Domaine de l'Etat ». Pour les titres nominatifs, il y a un compostage de l'établissement qui paie le coupon et qui comporte date certaine, mais des difficultés matérielles rendent ces prescriptions très délicates : si le détenteur d'un titre au porteur considéré comme prescrit, vient à en demander le remboursement, le recouppement ou même simplement le paiement d'un coupon, comment lui prouver, s'il soutient le contraire, qu'il n'a pas touché de coupons depuis trente ans? De plus, le refus de paiement qu'on lui opposera, sans être d'ailleurs autorisé à lui confisquer le titre, présuppose que le siège social a averti toutes ses succursales ainsi que tous les établissements chargés du service des titres; il devient alors logiquement indispensable de publier dans un organe spécial la liste des titres ainsi frappés par la prescription, afin que les agents de change ne

soient pas exposés à recevoir ou livrer des titres légalement inexistants.

Il en résulte une grande incertitude dans les transactions ainsi que des vérifications impossibles : comment la Société elle-même, surtout si elle n'a distribué que des dividendes intermittents, peut-elle tenir une comptabilité rigoureuse des titres susceptibles de tomber sous le coup de l'article 111?

Tous ces inconvénients étaient d'ailleurs accrus par suite de l'interprétation excessive de l'Administration au sujet de l'alinéa 2 de l'article 111. La prescription était acquise, estimait-elle, dès l'instant que le titre n'avait, pendant trente ans, fait l'objet d'aucune opération ni réclamation.

Les Tribunaux (1) n'ont d'ailleurs pas admis ce point de vue et l'Administration a dû s'incliner. L'Etat, pour exercer son droit, doit attendre que la Société puisse acquérir les titres en invoquant la prescription, ce qui ne surviendra qu'en cas d'amortissement, de remboursement, etc.,

De l'article 111 découle aussi un *droit de communication* au profit de l'Administration, mais les vérifications seront presque impossibles pour les agents du fisc, étant donné que le Code de Commerce n'ordonne la conservation des livres de commerce que pendant dix ans : comment, dans ces conditions, pourra-t-on exiger la production de livres remontant à trente ans?

De très fortes *pénalités* sont prévues et sont applicables, même pour un simple retard, sans que la mauvaise foi soit exigée, mais elles sont susceptibles de faire l'objet d'une remise gracieuse. Elles consistent principalement en une amende de 100 à 5.000 francs en principal, mais celle-ci peut être augmentée d'une somme égale au montant des coupons, dépôts ou à la *valeur nominale* des titres pour lesquels une faute quelconque aura été commise. Ainsi l'Etat fera-t-il souvent une excellente affaire, car, parmi les valeurs mobilières prescrites, bon nombre auront une valeur réelle inexistante, et, si la collectivité omet d'en effectuer la remise, elle devra verser au Domaine leur valeur nominale qui pourra être assez élevée.

(1) Boulogne-sur-Mer, 8 janvier 1927. R. E. 8.604 et Chambéry, 30 décembre 1927. R. E. 8.789.

Avant la promulgation de cette loi, les Sociétés devaient donc trouver dans la prescription une source appréciable de *profits*. Elles sont maintenant placées dans une situation défavorable par rapport aux entreprises privées, sans que l'on aperçoive aucune raison décisive d'une telle discrimination. De tels profits sont qualifiés injustes par l'Instruction du 1^{er} juin 1921 (1), car, « la prescription libératoire ne saurait s'expliquer à l'égard des Sociétés qui sont en mesure au moyen de leur comptabilité, de savoir si elles se sont ou non libérées. Par ailleurs, si l'ordre public s'oppose à l'accumulation, au préjudice de particuliers, de dettes non payées, rien ne peut justifier que les Sociétés émettrices d'actions ou d'obligations s'approprient le montant des intérêts ou du capital de ces valeurs, pour le seul motif que le propriétaire ne s'est pas fait connaître et n'en a pas réclamé le paiement. »

Mais si cette argumentation peut avoir quelque valeur pour les courtes prescriptions qui sont en effet basées sur une présomption de paiement, elle semble n'en avoir aucune pour la prescription ordinaire de trente ans qui a son fondement dans une idée de renonciation tacite et dans une consécration d'un état de fait.

De tout ceci il résulte que, ce qui reste toujours un droit pour les particuliers, constituait autrefois une spoliation de la part des Sociétés et devient aujourd'hui l'accomplissement d'un devoir au profit de l'Etat, en telle sorte qu'une différence de traitement si flagrante serait pour les particuliers la récompense de leur insuffisance comptable présumée, tandis qu'elle serait pour les Sociétés la pénalisation de leur esprit d'ordre et de méthode.

Le profit pour l'Etat n'est d'ailleurs pas négligeable, car on peut, sans être taxé d'exagération, évaluer à au moins un pour mille le nombre des coupons qui ne sont pas encaissés. Le montant des lots non réclamés doit être également important, à quoi il faut ajouter celui des titres amortis et des dépôts laissés en deshérence, par suite d'oublis, d'ignorance de la part des héritiers ou de pertes de reçus, etc.

Malgré l'étendue de ce gain, les frais qui découlent pour

(1) *J. O.*, 7 juin 1921.

les collectivités, du fait de l'application de l'article 111, sont pour la plupart d'entre elles bien supérieurs au profit qu'en retire le Trésor. Un remaniement ne s'imposerait-il pas?

Un travail supplémentaire assez considérable doit être effectué en effet par la plupart des établissements émetteurs qui, s'ils connaissaient exactement le nombre des coupons non présentés au paiement, ne se donnaient toutefois pas la peine de vérifier les numéros des titres auxquels ils appartenaient. Or, ce contrôle est absolument indispensable pour pouvoir préciser les titres prescrits, et il faut d'ailleurs reconnaître qu'il peut être parfois utile à la Société (faux coupons, coupons postérieurs, etc.). Les Sociétés sont donc forcées de faire procéder à l'émargement de tous les coupons payés. Certains agents de l'Enregistrement demandent du reste les numéros des titres dont les coupons n'ont pas été payés. C'est là une exigence que la loi ne prescrit pas, mais il est bien évident que, sans cette indication, il est bien difficile aux agents de contrôle d'arriver à un résultat quelconque dans leurs recherches.

Il y a lieu, d'autre part, d'observer que la prescription résulte souvent du fait que le propriétaire des sommes ou titres prescrits est décédé et que dans ses papiers l'on n'a pas trouvé trace de l'existence d'un compte ou d'un dépôt à son nom.

C'est pourquoi, ne serait-ce que par un souci élémentaire d'honnêteté, le *système* appliqué à la Caisse des Dépôts et Consignations par la loi du 16 avril 1895 demanderait à être généralisé. Bien souvent certes l'effet en serait nul, mais dans de nombreux cas, il pourrait amener la découverte du propriétaire actuel du compte ou du dépôt.

Dans ce but, les Sociétés devraient, six mois au moins avant que la prescription ne soit acquise, envoyer une lettre recommandée, au dernier domicile connu du déposant ou, si cette lettre restait sans effet, au Procureur de la République du lieu du dépôt, informant le propriétaire que les sommes, titres ou valeurs sont à sa disposition.

Si le destinataire ne pouvait être atteint, la Société devrait dans les deux mois qui suivent, faire paraître au *Journal Officiel* un avis mentionnant la date et le lieu du dépôt, les noms, prénoms et adresse du déposant.

Bien entendu, si cette pratique était imposée, les frais qui en découleraient, viendraient en déduction des remises à l'Etat.

En ne recourant pas à cette procédure, l'Administration semble par trop donner l'impression de n'être guidée que par une préoccupation d'âpre fiscalité, ne s'inspirant en rien, hélas! des idées de morale et d'honnêteté, tout au plus bonnes à régler les rapports entre particuliers!

CHAPITRE VIII

LE DROIT DE COMMUNICATION

On connaît sous cette dénomination le droit qui appartient aux agents de l'Administration et qui leur permet d'exiger des redevables qu'ils leur représentent *tous les documents susceptibles d'être utilisés pour le contrôle de l'assiette et de la perception des droits*, taxes et contributions.

Ce droit n'est pas d'origine récente, l'article 54 de la loi du 22 frimaire an VII y assujettissait déjà des officiers publics en ce qui concerne la rédaction des actes publics.

Mais c'est la loi du 5 juin 1850 qui, la première, y soumit les Sociétés. Ce texte, dans le but d'assurer le recouvrement du droit du timbre, oblige le dépositaire du registre à souche d'où sont tirés les titres à le communiquer aux agents de l'Enregistrement sous peine d'une amende de 10 francs en principal.

Puis ce fut l'article 9 du décret du 17 juillet 1857 qui appliqua ce même régime aux registres des transferts et conversions ainsi qu'aux pièces qui peuvent y être annexées. Une amende de 100 à 5.000 francs vient sanctionner ces dispositions.

Nous arrivons à un texte plus général avec l'article 22 de la loi du 23 août 1871, qui contraint les Sociétés à communiquer leurs « livres, registres, titres, pièces de recettes, de dépenses et de comptabilité » en vue de l'application des lois sur le timbre. L'amende est ici de 100 à 1.000 francs.

Toujours dans le même ordre d'idées, l'article 7 de la loi du 21 juin 1875 soumet les « Sociétés, compagnies d'assurances, assureurs contre l'incendie ou sur la vie et tous autres assujettis aux vérifications de l'Administration ». Son but est également l'exécution des lois sur l'enregistrement et sur le timbre.

Le décret du 15 décembre 1875, dans son article 4, vise

plus spécialement les documents afférents aux lots et primes de remboursement.

Les différentes lois que nous venons de citer intéressent toutes les Sociétés par actions et elles seules, puisque c'est l'*émission d'actions ou d'obligations* qui astreint l'établissement au droit de communication.

Des textes postérieurs sont venus y assujettir d'autres entreprises *à raison de leur objet*. Faisons-en une rapide énumération. Ce sont :

La loi du 28 avril 1893, qui a créé le répertoire des opérations de bourse,

la loi du 29 mars 1914, qui a assujetti à la communication tous les intermédiaires qui payent les coupons de valeurs non abonnées,

la loi du 1^{er} août 1917 concernant le répertoire de change,

l'article 4 de la loi du 18 avril 1918 réglementant les coffres-forts.

Enfin, après les lois abrogées régissant le bordereau et le carnet de coupons qui soumettaient les établissements payeurs de coupons au droit de communication, il est de toute évidence, qu'interviendra un décret qui, en réglementant l'application de la loi du 23 décembre 1933, relative à la carte d'identité fiscale, astreindra les Sociétés qui font profession de payer les intérêts, dividendes, revenus et autres produits des valeurs mobilières à la communication de tous documents nécessaires au contrôle de l'Administration.

En outre, certaines lois ont créé des droits de communication plus larges, ce sont ceux résultant des articles 66, 67 et 111 de la loi du 25 juin 1920 et des articles 31 et 32 de la loi du 31 juillet 1920, qui ont trait au contrôle du chiffre d'affaires et des valeurs et sommes atteintes par la prescription au profit de l'Etat.

On voit par la multiplicité des textes relatifs à cette matière déjà vaste par elle-même que sa principale qualité ne réside pas dans une unité parfaite. Dans cet ordre d'idées, un effort devrait être tenté en vue d'aplanir les différences qui existent dans l'étendue et l'objet de ces droits de communication. En ce qui concerne les Sociétés, ce défaut est un peu moins sensible que pour certains autres établissements, puisqu'elles

se voient soumises à tous ces textes, en exceptant toutefois ceux qui ne visent que l'objet de l'entreprise.

Nous n'envisagerons ici que le droit de communication de l'Enregistrement prévu par les lois de 1850, 1857, 1871 et 1875. Quel est leur *domaine d'application*? Toutes les Sociétés par actions y sont assujetties pendant toute leur existence, depuis leur création jusqu'à leur dissolution et même pendant leur liquidation, puisque survit toujours leur personnalité morale. Il faut toutefois excepter celles qui n'auraient pas encore émis de titres *négociables* d'actions ou d'obligations.

La loi de frimaire an VII vient suppléer le silence des textes postérieurs. Nous étudierons successivement et succinctement :

- a) *Où et quand la communication peut-elle être exigée?*
- b) *A qui doit-elle être demandée?*
- c) *Comment doit-elle s'exercer?*
- d) *Quels documents doivent être communiqués?*
- e) *Quelles sont les sanctions du refus de communication?*

a) *Où et quand la communication peut-elle être exigée?*

L'article 7 de la loi de 1875 nous renseigne sur ce premier point : ce droit pourra être exigé « *tant au siège social que dans les succursales et agences* ».

La communication doit s'exercer *sans déplacement*, les Sociétés n'ont donc pas à faire venir les documents comptables de leurs succursales qui se trouvent soit en France, soit à l'étranger. Toutes ces pièces doivent être consultées sur place, ce qui laisse donc les succursales et agences françaises à l'étranger en dehors du contrôle.

L'Administration doit d'ailleurs établir que les pièces qu'elle réclame se trouvent au lieu où elle exerce son droit de communication. Elle pourra à cet effet se servir de présomptions graves, précises et concordantes auxquelles la Société, afin de n'être pas pénalisée pour refus de communication, devra opposer la preuve contraire.

En pratique, sauf exception, chaque agence ou succursale possède sa comptabilité propre et il est tout à fait exceptionnel que le siège en ait un double. Seule leur correspondance avec la Société doit se trouver au siège social.

La loi du 22 frimaire nous dit, dans son article IV, que les agents de contrôle ne peuvent pas se rendre dans les établissements assujettis les jours fériés et ne doivent pas y demeurer plus de quatre heures consécutives. Par contre, le nombre des communications n'est pas réglementé.

b) *A qui doit-elle être demandée?*

En principe, l'agent de contrôle n'a pas à avertir les entreprises de sa visite; cependant, la pratique contraire est en usage.

La demande devra être faite *au représentant légal de la Société*; toutefois, si ce dernier était systématiquement absent lors de la venue de l'inspecteur, celui-ci se verrait en droit de considérer cette carence comme équivalant à un refus de communication.

Il ne saurait y avoir refus de communication, lorsque l'opposition émane d'un employé, car ce dernier n'a pas qualité pour engager la Société.

c) *Comment doit-elle s'exercer?*

La présence des gérants des commandites par actions et des administrateurs délégués des Sociétés anonymes n'est nullement nécessaire pour que l'agent de l'Enregistrement puisse effectuer son travail.

La collectivité n'a pas à s'inquiéter du *but* qui motive la communication ni des *textes* qui l'autorisent, elle doit seulement remettre à l'agent de contrôle les documents que ce dernier réclame. Elle peut toutefois exiger qu'il spécifie lesquels il désire. C'est ainsi qu'il n'y a pas lieu de donner suite à sa demande de toute la comptabilité, mais on doit souscrire à celle de tous les comptes clients, effets à recevoir, etc.

L'agent de l'Enregistrement ne peut émettre la prétention d'opérer seul ses investigations ou d'emporter des documents quelconques. Dans la pratique, on l'installe devant un bureau

et on lui remet tout ce qu'il désire, en laissant avec lui le chef ou le sous-chef comptable et un employé.

Il a seulement licence de *prendre copie* des pièces l'intéressant et aussi de conserver certains documents, lorsqu'ils sont passibles d'une contravention au droit de timbre. Un procès-verbal constatant le refus de communication peut être dressé pour toute entrave qui serait apportée au libre exercice de son droit.

Bien qu'aucun texte de loi ne le lui interdise, on est d'accord en doctrine pour admettre que l'agent de contrôle ne peut apposer son *visa* sur les livres et les documents comptables. Ce qui semble bien le prouver, c'est que la loi spécifie ce droit au visa vis-à-vis des compagnies d'assurances et en cas de refus de communication. Cette matière étant d'ailleurs exorbitante du droit commun, il est normal qu'elle ne subisse aucune extension, qui ne soit pas explicitement prévue par le législateur.

d) *Quels documents doivent être communiqués?*

En réalité, on doit admettre comme principe que toutes les pièces comptables sont sujettes au droit de communication. L'article 22 de la loi de 1871 vise déjà « les livres, registres, titres, pièces de recettes et de comptabilité ». On en a déduit que *toutes les pièces ayant trait à la comptabilité, soit à titre accessoire, soit à titre principal*, devaient être communiquées; donc tous les livres de commerce facultatifs ou obligatoires, tous les documents annexes, tous les comptes en banque, et même les pièces confidentielles, considérées comme d'ordre ou d'administration intérieure.

On peut encore mentionner les chèques, les bordereaux de coupons, les documents se rapportant aux dépôts de titres, les effets en portefeuille, les rapports du Conseil d'Administration et des commissaires aux comptes lors des Assemblées Générales ainsi que les délibérations, les procès-verbaux du Conseil d'Administration, les feuilles de présence des actionnaires, etc.,

On voit par cette énumération forcément incomplète que le droit de contrôle du fisc est *extrêmement étendu* et il paraît

plus simple de se demander quels sont les documents que l'on peut encore soustraire à ses investigations.

On peut ranger dans cette catégorie toutes les pièces appartenant à autrui et qui sont déposées à la Société ainsi que les documents d'ordre intérieur ne concernant exclusivement que son industrie ou son commerce. Peuvent être considérés comme tels les listes et fiches de clients, les dossiers d'affaires, les livres de commandes.

Si, à la demande de l'agent de l'Enregistrement, la collectivité répond que les documents ont été détruits, perdus ou sont en possession de tiers, l'Administration pourra invoquer des présomptions pour réduire à néant ces affirmations. Elle démontrera par exemple que, vu l'importance de ces pièces, la Société n'a pu les détruire. D'où il résultera, soit l'aveu de la destruction volontaire, soit la preuve qu'il n'y a pas eu destruction, et cette dernière conclusion devra être considérée comme équivalant à un refus de communication.

S'il y a eu destruction volontaire, la Société ne sera pas passible d'un refus de communication, ce qui pourrait l'exposer à des amendes journalières, mais elle sera condamnée à des dommages-intérêts compensateurs.

L'Administration ne peut utiliser les renseignements recueillis *que dans un but fiscal*, ce qui exclut l'intérêt domanial et naturellement l'intérêt personnel. Mais c'est la seule restriction que subit ce droit, qui peut aussi bien être employé vis-à-vis des tiers que vis-à-vis des assujettis.

La loi prévoit pourtant une *limitation* du droit de communication concernant les *opérations de bourse*, qui ne peut être exercé vis-à-vis des tiers, mais cette limitation ne joue pas en matière de Sociétés par actions, d'où il résulte que les personnes qui veulent échapper aux investigations du fisc sont plus en sécurité lorsqu'elles effectuent leurs opérations par l'intermédiaire d'un agent de change ou d'un coulissier que lorsqu'elles s'adressent aux banques, ce qui ne laisse pas de constituer un sérieux et injuste handicap pour ces dernières.

Les agents de contrôle de l'Enregistrement sont évidemment soumis au *secret professionnel*, ce qui n'exclut pourtant pas leur droit de renseigner les agents d'autres administrations jouissant elles-mêmes du droit de communication.

Il y a d'ailleurs liaison constante entre l'Enregistrement et les Contributions Directes, depuis que ces deux administrations ont fusionné.

e) *Quelles sont les sanctions du refus de communication?*

Nous n'envisageons ici que les sanctions *générales* prévues par la loi du 17 avril 1906 en matière d'enregistrement, indépendamment des sanctions *spéciales* prévues par exemple en matière de chiffre d'affaires, de bénéfices industriels et commerciaux, etc.

En cas de refus de communication, l'agent de contrôle doit prévenir le récalcitrant des sanctions qu'il encourt. Si ce dernier persiste dans son refus, il lui est dressé *procès-verbal*, lequel doit être enregistré et qui fait foi des énonciations qu'il contient. Le procès-verbal n'a d'utilité que si la Société ne veut pas reconnaître son refus.

La principale pénalité consiste en une *amende* de 1.000 à 10.000 francs en principal qui est à recouvrer contre la Société.

De plus, l'établissement est passible d'une *astreinte* de 100 francs au minimum plus deux décimes par jour. Celle-ci court du jour de la notification d'un nouveau procès-verbal dressé pour constater le refus d'exécuter le jugement régulièrement signifié ou de la date de la signature par les parties. Elle cesse d'être due le jour où l'agent aura mentionné sur le registre qu'il a obtenu communication.

En fait, ces diverses sanctions sont toutes à charge des Sociétés et les dirigeants ne sont pas personnellement inquiétés à cet effet.

Le recouvrement de l'amende est opéré au moyen d'une contrainte contre la Société, mais ce procédé ne peut être employé par l'Administration en ce qui concerne l'astreinte: ainsi du moins en a décidé un arrêt de la Cour de Cassation du 19 octobre 1927 (1).

Le gros inconvénient du droit de communication — et ici nous envisageons tous les différents droits — est, comme nous l'avons déjà indiqué, la *multiplicité des textes*, ce qui permet aux agents de l'Enregistrement, des Contributions Di-

(1) Cass. Req. *Journal du Palais*, 1928, p. 81.

rectes, des Contributions Indirectes et aussi parfois des Douanes, de venir chacun à tour de rôle exiger la production de tous les documents comptables: de ces interminables investigations résulte nécessairement pour les Sociétés un gros surcroît d'ennui et aussi de travail.

Dans les grosses entreprises, les agents de contrôle sont obligés de rester une quinzaine de jours, pendant lesquels deux ou trois employés, dont l'un au moins titulaire d'un emploi important, sont obligés non seulement de répondre aux demandes d'explication des inspecteurs ou contrôleurs, mais encore de les assister dans leurs recherches. La loi ne les y oblige évidemment pas, mais pratiquement ils ne peuvent s'y refuser, de peur de s'exposer à un excès de sévérité et aussi en vue de hâter la fin du contrôle. Si cette aide ne lui était pas proposée, quel travail pourrait en quelques jours fournir un contrôleur au milieu de l'amoncellement de tous les registres et pièces comptables!

Mais il arrive trop souvent qu'à peine un agent a-t-il terminé sa tâche, qu'un autre s'empresse de venir et le même travail est à recommencer.

De plus, le droit de communication a quelque chose de vraiment vexatoire pour les assujettis; il exige donc beaucoup de doigté de la part de celui qui l'exerce; or, il est bien difficile à tout individu, détenteur d'une petite parcelle d'autorité, de ne pas être porté à en abuser, ce qui ne manque pas de provoquer trop souvent des frictions entre les redevables et l'Administration. Celle-ci s'en est d'ailleurs bien rendu compte; aussi recommande-t-elle à ses agents de procéder avec la plus grande circonspection possible: « Il appartient aux agents, nous dit l'Instruction du 29 août 1920, d'agir en cette matière avec le tact, la modération qui s'imposent, pour que leurs vérifications apportent le moins de gêne possible dans les opérations des commerçants. » Mais il est bien difficile de refréner les ardeurs dangereuses de certains contrôleurs qui voient dans l'exercice du droit de communication un véritable sport en vue de dépister la matière impossible, et on ne s'aperçoit que trop de ce qu'au contact d'un tel état d'esprit, les rapports entre contrôleurs et assujettis peuvent perdre de la sérénité, qui devrait présider aux investigations de l'Administration.

Il y a également lieu de redouter la divulgation des affaires et des bénéfices des Sociétés, car il ne faut pas oublier que certaines entreprises ne rendent jamais public leur bilan. L'Instruction du 30 mars 1918 essaie d'y pallier: Les agents « doivent en particulier se préoccuper de toujours placer en lieu sûr les documents relatifs à l'établissement de l'impôt..., de veiller à ce que des personnes étrangères à l'Administration ne soient pas mises à même d'en prendre connaissance en dehors des auxiliaires de confiance, dont ils se trouvent dans la nécessité d'utiliser le concours sous leur responsabilité personnelle ».

Mais comment garantir l'absolue discrétion de toute une armée d'agents dont beaucoup ne sont que médiocrement rémunérés!

Enfin, on ne saurait trop souligner l'inégalité extrêmement choquante, — bien qu'elle tende à disparaître depuis la création d'un droit de communication en matière de chiffre d'affaires, — qui venait de ce que certaines personnes témoignant d'une activité commerciale n'étaient soumises à aucun droit de communication, en telle sorte que, sur le terrain de la concurrence, d'aucuns arrivaient à échapper pratiquement au contrôle, à payer une somme d'impôt dérisoire au regard de celle qu'ils auraient dû acquitter et à être ainsi favorisés sur le terrain des affaires.

Malgré ces inconvénients, le droit de communication est encore préférable au système qui consiste à faire des Sociétés les auxiliaires actifs autant que bénévoles du fisc; mais il faut malheureusement reconnaître, et nous l'avons déjà maintes fois constaté, que l'Administration recourt constamment à l'emploi conjugué des deux systèmes, et cela, faute d'avoir à sa disposition un personnel suffisant et approprié.

CHAPITRE IX

L'IMPOT SUR LES BENEFICES INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX

Nous étudierons successivement :

1. *L'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.*
2. *La taxe spéciale sur le chiffre d'affaires.*

I. — L'IMPÔT SUR LES BÉNÉFICES INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX.

Cet impôt cédulaire, institué par la loi du 31 juillet 1917, est venu remplacer la contribution des *patentes* de la loi des 2 et 17 mars 1791. La taxation d'après les signes extérieurs a fait place au système de la déclaration contrôlée. Ce texte, complété par des lois postérieures, impose diverses obligations aux Sociétés par actions.

Les ennuis qui en découlent pour ces collectivités ne proviennent pas tant des formalités exigées que de l'immixtion du fisc dans leurs affaires: elles devaient déjà à l'Enregistrement communication de leur bilan annuel et de leurs documents de comptabilité; maintenant, les voici soumises au *contrôle* et à la *critique* des Contributions Directes, qui n'ont qu'un but: faire apparaître le chiffre de bénéfices le plus important possible pour en tirer le rendement maximum.

Les Sociétés par actions, étant déjà assujetties au contrôle de l'Enregistrement, n'ont d'ailleurs jamais pu profiter des facilités accordées par la loi de 1917 et consistant dans la *taxation d'après le chiffre d'affaires*. Ce système a du reste été modifié par la loi du 4 avril 1926, qui impose tous les redevables d'après leur bénéfice réel, mais qui laisse subsister un régime spécial en faveur de ceux qui réalisent moins de 50.000 francs de bénéfices, ces derniers n'étant tenus qu'à

mentionner dans quelle tranche ils se trouvent compris.

Le *taux* actuel de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux est de 15 % pour les Sociétés ordinaires et de 20 % pour les compagnies d'assurances.

Les Sociétés sont taxées sur leur *bénéfice réel* obtenu « après déduction de toutes charges, y compris la valeur locative des immeubles affectés à l'exploitation et les amortissements généralement admis d'après les usages de chaque nature d'industrie ou de commerce ».

L'impôt est établi *annuellement* sur les bénéfices de l'année précédant celle de l'imposition ou sur les douze mois du dernier exercice, quand celui-ci ne coïncide pas avec l'année civile. Si l'exercice a exceptionnellement plus ou moins de douze mois, l'impôt portera sur cette même période (art. 3 de la loi du 30 décembre 1928).

Il faut donc que l'Administration ait connaissance du bénéfice net réel. A cet effet, l'article 9 de la loi du 4 avril 1926, modifiant l'article 5 de la loi du 31 juillet 1917, a prescrit pour toute Société exerçant une profession industrielle ou commerciale une *déclaration obligatoire*, renouvelable annuellement qui devra être effectuée au plus tard le 1^{er} mars de chaque année (loi du 30 juin 1923). Un *délai* supplémentaire jusqu'au 1^{er} avril est accordé aux entreprises dont la fin d'exercice a lieu pendant le mois de décembre de l'année précédant celle de l'imposition. Il faut de plus l'engagement de communiquer sa comptabilité, mais cette condition va de soi en ce qui concerne les Sociétés. En raison des responsabilités pouvant être encourues, la déclaration doit porter la signature de l'administrateur délégué, du gérant ou d'un mandataire, suivant qu'il s'agit de Sociétés anonymes ou de Sociétés en commandite par actions.

Le fisc n'attache aux déclarations souscrites après le délai aucune présomption d'exactitude et ne les considère que comme de simples renseignements.

Lorsque les écritures n'ont pu être approuvées en temps utile, une déclaration *provisoire* doit être déposée suivant les écritures ou les résultats probables de l'entreprise.

En cas de modifications ultérieures, et au plus tard lors de l'approbation des comptes par l'Assemblée Générale des actionnaires, la Société souscrit une déclaration *rectificative*

et procède à la remise à l'Administration de son compte de profits et pertes.

Agissent de même les collectivités qui, traitant avec l'étranger, n'ont pas, en temps voulu, les indications nécessaires à l'établissement définitif de leurs comptes de profits et pertes.

La même solution doit enfin être donnée pour les Sociétés coloniales qui, possédant des agences hors de France, peuvent ne pas pouvoir établir leurs bénéfices en temps voulu. Il en résulte la confection d'un rôle rectificatif, si le premier est déjà émis, qui vient augmenter ou diminuer l'imposition de la collectivité.

La loi du 13 juillet 1917 n'exigeait aucune déclaration de la part des Sociétés par actions, qui étaient taxées directement d'après les bilans remis à l'Enregistrement, mais en fait il leur fallait pourtant fournir une déclaration rectificative du solde du compte de profits et pertes comportant déduction des revenus déjà taxés dans une autre cédula.

Des formules gratuites sont mises à la disposition des contribuables, sans pour cela qu'ils soient obligés de souscrire leur déclaration suivant un modèle déterminé.

Cette déclaration est *adressée* au contrôleur des Contributions Directes du lieu du siège de la direction effective de l'entreprise et doit comprendre les bénéfices de tous ses dépôts, agences et succursales; elle est envoyée de préférence sous pli recommandé, dont l'Administration délivre récépissé. L'unité de la déclaration présente des avantages pour les Contributions Directes en leur rendant le contrôle plus facile et pour les Sociétés en leur permettant d'opérer la déduction des pertes que peuvent subir certaines de leurs succursales. Doivent y être jointes des *pièces justificatives*, c'est-à-dire le résumé du compte de profits et pertes ou « un état des bénéfices », même dans le cas où la Société a réalisé moins de 50.000 francs de bénéfices.

Le résumé doit mentionner le bénéfice brut et le montant des frais généraux et des amortissements, sans qu'il soit nécessaire d'entrer dans les détails.

Quand les entreprises n'emploient pas la méthode de comptabilité en partie double, elles remettent un état de leurs bénéfices.

Quant aux autres documents servant à établir le bénéfice, l'Administration les fera produire en vertu de son droit de communication, mais elle ne peut exiger qu'ils soient joints à la déclaration.

Notre but n'est pas de rechercher ici les éléments rentrant dans la confection du bénéfice net imposable; il nous apparaît cependant intéressant d'insister sur les difficultés de toutes sortes que rencontrent les collectivités en vue de sa détermination.

A ce sujet, signalons que le législateur a été amené à envisager une *comptabilité standard* pour toutes les Sociétés. Une proposition de loi (1) a même été déposée par M. Fleury-Ravarin, député, en vue de reviser les articles 8 à 17 du Code de Commerce.

On ne saurait trop s'élever contre ce point de vue qui, s'il simplifierait la tâche du fisc, ne pourrait s'avérer que néfaste pour la bonne gestion d'une entreprise. Nous ne pouvons mieux faire que reproduire les protestations très judicieuses de M. Lecercle (2) contre une si grave innovation:

« En réalité, il faut énergiquement repousser une telle suggestion, d'abord parce qu'elle est attentatoire à la liberté du commerce, ensuite parce qu'elle procède d'une vue par trop étroite de la question. Ce n'est pas, en effet, pour le fisc, ou en prévision d'une faillite prochaine, que l'exploitant tient une comptabilité: c'est principalement pour lui-même, pour se reconnaître dans son affaire. On conçoit dès lors aisément qu'une méthode de comptabilité puisse être bonne dans telle entreprise et n'être d'aucune utilité dans telle autre: les besoins auxquels répond la comptabilité sont variables à l'infini et les livres d'un grand magasin ne sont très certainement pas tenus comme ceux d'un industriel, d'un banquier ou d'un épicier au détail. »

Doivent figurer dans la déclaration:

- a) Le *bénéfice réel*;
- b) Les *frais et charges*;
- c) Les *amortissements*.

Pour déterminer le bénéfice, la loi ne nous donne que peu

(1) Annexe n° 3.195. Doc. Parl. Chambre. T. III, p. 23.

(2) *Revue Politique et Parlementaire*. Année 1925. T. 122, p. 453.

de précision, en disant qu'il faut suivre les *règles habituelles de l'entreprise*.

C'est en réalité une tâche des plus complexes, toute hérissée de difficultés et donnant lieu à mille controverses.

Qu'est-ce, en effet, que le *bénéfice*?

On peut le définir comme correspondant, en fin d'année, à la différence entre le total des éléments actifs et le total des éléments passifs, ces derniers comprenant le capital, augmenté des réserves, différence qui s'exprime par le bilan après établissement d'un inventaire, qui n'est qu'une sorte de liquidation fictive, ladite différence, suivant qu'elle est positive ou négative, représentant le bénéfice ou la perte de l'exercice.

Cette formule correspond au *bénéfice d'après le bilan*, tandis que le *bénéfice d'exploitation* est constitué par la différence entre les recettes et les charges d'exploitation, telles que salaires, frais de bureau, assurances, impôts, intérêts, loyers et tous amortissements.

Ces deux formules sont susceptibles de donner des résultats très différents, la première pouvant faire état de plus-values ou de moins-values tout à fait indépendantes de l'exploitation.

Mais qu'il s'agisse de la détermination du bénéfice d'après le bilan, — auquel l'Administration semble avoir généralement donné ses préférences, sans doute parce qu'il ouvre de plus grandes possibilités d'imposition, — ou du bénéfice d'exploitation, très nombreuses sont les occasions de conflit entre le fisc et les redevables.

Le bénéfice d'après le bilan dépend essentiellement, en effet, des *évaluations* qui sont données à toute une série d'éléments dont la valeur peut prêter à des appréciations très diverses, tels que: immeubles, matériel, fonds de commerce, brevets, matières premières, stocks en fabrication, stocks fabriqués, débiteurs douteux, titres en portefeuille, participations, devises étrangères sujettes à fluctuations, affaires litigieuses, créances actives ou passives faisant l'objet de procès, travaux en cours, risque résultant de caution ou d'option, etc.

Pour les *immeubles* et le *matériel*, par exemple, on aura le choix entre la *valeur d'achat*, la seule qui soit exactement connue, la *valeur de remplacement*, la *valeur d'usage* impos-

sible à préciser et la *valeur de réalisation*, qui pourra varier du simple au décuple, suivant que l'entreprise sera productive ou au contraire largement déficitaire.

Sur quel mode se mettra-t-on d'accord avec l'Administration, qui, quoiqu'en dise la loi, n'est nullement disposée à toujours se soumettre aux règles habituelles de l'entreprise?

D'autre part, le *mode de comptabilisation* ne sera pas indifférent, car toute plus-value, même de simple réévaluation, en dehors des plus-values à la cession des fonds de commerce qui sont exonérées, peut être taxée, si le montant n'en est pas porté à un compte de réserve spéciale.

Si nous passons maintenant aux *stocks*, on prendra généralement comme base le prix de revient, qui dans l'industrie est fort délicat à établir et n'a souvent qu'une valeur assez aléatoire, avec ce correctif que si le prix des produits a baissé sur le marché, on leur fera subir une décote correspondante. Par contre, ces mêmes produits pourront parfois se présenter en hausse considérable, notamment en période de dépréciation et de fluctuations monétaires. Il semblera, en ce cas, de prudence élémentaire d'adopter pour l'estimation le prix de revient avant la hausse, pour ne pas s'exposer à être imposé sur des bénéfices qui ne sont que des apparences, puisqu'ils ne sont pas réalisables. C'est ici qu'intervient utilement la théorie du *stock-outil*, qu'on peut définir la portion du stock minimum permanent jugé indispensable à l'alimentation de l'entreprise, dont il constitue ainsi un élément nécessaire à l'outillage lui-même. Ce stock-outil n'est donc pas réalisable et la prudence commande de l'inventorier assez bas pour ne courir aucun aléa et obtenir ainsi des résultats d'exploitation absolument indépendants des fluctuations des cours des stocks.

Cette question du mode d'inventaire des stocks est assurément celle où les points de vue divergents des assujettis et du fisc ont le plus souvent l'occasion de se heurter, les premiers devant, dans un sentiment d'élémentaire prudence, s'en tenir à des prix d'estimation très modérés, tandis que l'Administration, avant tout soucieuse de fiscalité immédiate, impose trop souvent des évaluations peu compatibles avec les règles d'une saine orthodoxie commerciale, et on en arrive à cette situation plus qu'anormale de Sociétés qui, pour

échapper aux conséquences d'une estimation arbitraire des agents du fisc, s'attachent systématiquement à rendre tellement obscurs certains postes, celui des marchandises en stock, par exemple, que tout contrôle de prix devient pratiquement impossible, quitte à avoir par ailleurs une autre comptabilité parfaitement claire permettant de suivre correctement les opérations.

C'est dire combien nombre de redevables supportent impatiemment l'ingérence dans leurs affaires d'agents du fisc qui, sous prétexte de taxer tous les revenus industriels et commerciaux, en arrivent, dans leur ardeur à pourchasser la matière imposable, à frapper non seulement le *revenu réel*, mais encore de véritables *bénéfices fictifs*, résultats d'évaluations excessives, c'est-à-dire une part du capital, au risque de provoquer ainsi un rapide appauvrissement des entreprises.

Les mêmes difficultés et les mêmes conflits se produisent au sujet de la fixation des amortissements, provisions et réserves.

L'*amortissement* est une opération qui consiste à prélever sur les bénéfices bruts une fraction correspondant aux moins-values subies par les éléments de l'actif, soit par usure ou détérioration, soit parce que démodés et à désaffecter, de manière à reconstituer le capital d'acquisition de ces éléments, ou bien encore qui consiste à reconstituer un montant équivalant au *remplacement* de l'objet devenu hors d'usage ou sans utilité. Or, ce prix de remplacement, du fait de la dépréciation monétaire, est presque toujours très supérieur au prix d'achat initial, d'où il résulte que l'amortissement sera très différent, suivant qu'on prendra comme base le prix d'acquisition ou le prix de remplacement. Ayant à choisir entre les deux méthodes, l'Administration a naturellement opté pour celle qui lui est immédiatement la plus avantageuse, et elle n'admet que la reconstitution du prix de revient par un amortissement fixe et constant, égal au prix initial, divisé par 10, 10 représentant le nombre d'années généralement fixé par elle comme durée utile du matériel et de l'outillage à amortir. Il en résultera donc qu'au bout de dix ans, la Société n'aura pu reconstituer qu'une partie du prix de remplacement et que, pour le surplus, il faudra faire appel au capital, ce qui aura cette double conséquence d'appauvrir

l'entreprise, en entraînant une diminution de ses moyens d'action et une taxation irrégulière sur ce même surplus, qui équitablement aurait dû venir en déduction du bénéfice imposable.

Quant aux *provisions*, elles ont pour but de couvrir une perte déterminée, bien qu'elle ne soit pas encore effective. La provision n'est acceptée en déduction du bénéfice imposable que si la perte en prévision de laquelle elle a été constituée s'est bien réalisée pour le montant écrituré, faute de quoi elle est réintégrée dans les bénéfices de l'exercice, où elle est redevenue disponible.

Pour ce qui est des *réserves*, qu'elles soient obligatoires, comme la réserve légale ou les réserves statutaires, ou facultatives, suivant les besoins et les possibilités de développement de l'entreprise, ou enfin occultes, dans le but de dissimuler aux tiers soit des plus-values, soit des bénéfices que la Société estime qu'il ne faut pas faire entrer dans les chiffres devant servir de base aux répartitions, toutes sans exception sont également taxables, quelque indispensables qu'elles soient à la bonne marche, à la progression et même à l'existence de l'entreprise.

Une telle conception paraît peu compatible avec la notion qui a présidé à la création de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux qui, comme les autres impôts cédulaires, ne devrait frapper que le *revenu disponible*. Or, rien de pareil en l'occurrence, puisque l'impôt frappe ici la totalité des bénéfices non distribuables et plus particulièrement ceux qui doivent être consacrés à des réserves indispensables, même si elles sont imposées par la loi, les statuts ou le souci de conservation du capital même de l'affaire.

C'est ainsi que la loi de 1867 impose aux Sociétés l'obligation de la réserve légale, ce qui n'empêche pas le fisc d'en taxer le montant, bien qu'il soit d'essence essentiellement non distribuable. Qu'on ne s'y trompe pas, une telle taxation ne frappe plus le revenu, mais bien le capital lui-même.

L'Etat ne saurait pourtant oublier qu'un même bénéfice ne saurait être soumis à plusieurs impôts cédulaires, et il admet qu'il soit *déduit* du montant du bénéfice soumis à l'impôt :

1° La valeur locative des immeubles appartenant à la Société, puisqu'ils ont acquitté déjà l'impôt foncier ;

2° Tous revenus mobiliers, soumis à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, mais après déduction d'une quote-part des frais généraux de l'entreprise, qui doivent obligatoirement leur être imputés.

Peut également être déduit pendant trois ans le report des pertes des exercices précédents, s'il s'en est produit (art. 3 de la loi du 30 décembre 1928).

Telles sont les données qui président à l'établissement du bénéfice imposable. Nous croyons avoir démontré que la *détermination de ce bénéfice* est loin d'être facile, en raison même des situations très différentes, où se trouvent les diverses entreprises et de l'absence d'une doctrine acceptable, qui puisse s'appliquer à tous les cas d'espèce.

C'est pourquoi aucun autre impôt ne donne lieu à autant de discussions entre le fisc, uniquement préoccupé de taxer lourdement et tout de suite le plus gros chiffre de bénéfices possible, même les plus contestables, et les assujettis, obligés de défendre âprement leur droit de constituer des amortissements suffisants, d'évaluer leur actif suivant les besoins et les perspectives de l'entreprise et d'empêcher que par-delà le revenu on n'impose le capital.

Dans cette lutte, il faut bien le dire, l'Administration, poussée par des besoins d'argent toujours plus pressants, hypothèque dangereusement l'avenir et pousse de la sorte systématiquement les redevables à adopter des modes de comptabilisation susceptibles de faire apparaître des bénéfices purement fictifs qui s'écartent par conséquent des règles de prudence les plus élémentaires.

Cette situation oblige d'autre part les Sociétés à envisager chaque affaire avant tout du point de vue fiscal et les a mises presque toutes dans la nécessité de s'adjoindre un service d'études fiscales fort onéreux, qui a pour ainsi dire à connaître de toutes les questions.

Nombreuses sont d'ailleurs les formalités de toutes sortes, et, même en matière de bénéfices industriels et commerciaux, la loi n'impose pas que la déclaration de fin d'exercice.

Une *déclaration* identique, à laquelle doit être joint le résumé du compte de profits et pertes, est également exigée par la loi *en cas de cession ou de cessation des Sociétés*. Dans ce cas, une déclaration provisoire pourra également intervenir.

Il ne s'agit ici que de la cession à titre de propriété.

Cette obligation présente un grand caractère de généralité, s'appliquant aussi bien à la cession ou cessation *partielle* qu'à la cession ou cessation *totale*, ce qui veut dire qu'il suffit de la cession ou de la fermeture d'une succursale ou même d'un simple dépôt pour entraîner l'accomplissement de ces formalités.

Celles-ci sont également requises en cas de cession d'un des éléments *essentiels* composant le fonds de commerce, tels que la clientèle, les brevets d'invention, les installations, mais ces éléments doivent consister dans une notable partie de l'actif. C'est ainsi qu'il a été décidé qu'il n'y avait pas lieu à déclaration lorsqu'une Société vendait toutes les actions lui donnant le contrôle d'une autre Société (1).

La cession peut d'ailleurs être opérée aussi bien à titre *gratuit* qu'à titre *onéreux* et consister tant en un apport total ou partiel qu'en une vente.

Un autre cas nécessite encore l'envoi au contrôleur des Contributions Directes des éléments déterminant le chiffre d'imposition, c'est la modification ou la transformation de la Société, d'où il résulte une Société nouvelle.

L'Administration professe là-dessus une doctrine fort étendue, voyant la formation d'une Société nouvelle dans toute modification essentielle qui n'est pas prévue dans les statuts. En réalité, seul le changement de type de la Société, c'est-à-dire la transformation d'une Société en commandite par actions en Société anonyme, ou inversement, devrait être considéré comme entraînant la constitution d'une nouvelle Société.

De même, la cessation peut provenir de diverses causes: liquidation ou dissolution de la Société, cessation partielle, c'est-à-dire d'un dépôt, d'une agence ou d'une succursale, étant bien entendu que seule la fermeture définitive est envisagée ici.

Les conséquences de cette obligation sont d'ailleurs particulièrement importantes, puisque la déclaration doit s'appliquer non seulement à l'élément de l'entreprise cédé ou fermé, mais encore à la Société tout entière. La dissociation des bé-

(1) Conseil d'Etat, 13 juillet 1932. *Bulletin des Contributions directes*, 1932, p. 509.

néfices des divers établissements ou éléments serait d'ailleurs très délicate à réaliser.

Quel est le *délai* accordé à la Société pour souscrire cette déclaration? Sa durée est de dix jours, mais son point de départ varie suivant l'élément cédé ou apporté.

En ce qui concerne la cession d'un fonds de commerce ou d'un brevet, le délai court de la première insertion qui en est faite dans un journal d'annonces légales.

Si cette cession ne comporte aucune publicité, ou si l'entrée en jouissance du cessionnaire est postérieure à la publicité, les dix jours partent du jour où celui-ci prend la direction effective de l'élément cédé.

En cas d'apport à une Société en cours d'existence, la publicité fixera le point de départ; si l'apport est fait à une Société qui se constitue, le délai part du jour de la publicité qu'exige la loi du 24 juillet 1867. Enfin, en matière de cessation, il partira du jour de la fermeture définitive.

Le complément indispensable de toute déclaration est l'obligation du *contrôle*. Comment est-il assuré par l'Administration? Il s'opère en deux temps, d'abord sur la déclaration, ensuite sur la comptabilité.

Le contrôleur des Contributions Directes vérifie les *déclarations* et les *comptes de profits et pertes*, qui comportent une présomption de véracité. Toutefois, cette présomption peut être combattue par la preuve contraire; c'est ainsi que le fisc peut solliciter des contribuables certaines explications et leur demander des justifications.

Le contrôleur peut aussi solliciter de la Société l'envoi de son compte d'exploitation, que celle-ci est libre de refuser. Il lui est également loisible de convoquer le redevable qui peut s'y rendre, accompagné ou non d'un conseil, à moins qu'il ne préfère réclamer auparavant l'examen de sa comptabilité.

Au second stade du contrôle intervient la vérification de tous les « *documents comptables de nature à justifier la sincérité des déclarations* ». Le contrôleur pourra également se servir de la comptabilité des tiers soumis au droit de communication. Il a le droit d'examiner le bilan, dès que celui-ci est établi, avant même que le Conseil d'Administration ou de gérance et que l'Assemblée Générale l'aient approuvé. En

pratique, il n'en demande pas la communication avant que le délai fixé pour la déclaration soit expiré. Le fisc a de même le droit de contester les écritures et, ce qui est plus grave, de redresser la comptabilité.

La Société, de son côté, a la faculté d'opposer au contrôleur que sa comptabilité est *régulière* ou *complète*, qu'il a commis des erreurs ou qu'il n'a pas tenu compte de tous les éléments nécessaires à la détermination des bénéfices. Pour satisfaire à la condition de régularité, la comptabilité doit être chiffrée en monnaie française.

Pour arriver à un résultat, le contrôleur essaiera de déterminer le pourcentage du bénéfice *brut*, puis celui du bénéfice *net* et de comparer ce pourcentage avec celui obtenu par des entreprises similaires. Si, à son avis, il ressort de cet examen que la déclaration ne lui paraît pas sincère, il usera du pouvoir que la loi lui donne en établissant une *rectification*.

Celle-ci doit, avec l'indication des raisons qui la motivent, être proposée à la Société, qui bénéficie d'un délai de vingt jours pour notifier son acceptation ou présenter ses observations. Le silence des collectivités est interprété par l'Administration comme équivalant à une acceptation tacite.

Si un accord ne peut intervenir, après le reçu des observations, le contrôleur demande à l'entreprise si elle veut faire juge du débat la *Commission Consultative*, organisme extrajudiciaire composé de cinq membres, industriels ou commerçants, désignés par la Chambre de Commerce et astreints au secret professionnel. Malgré cette garantie, les Sociétés hésiteront toujours à divulguer le secret de leurs affaires à des particuliers, qui sont peut-être des concurrents.

En outre, le recours à la Commission ne peut avoir lieu qu'en cas de désaccord portant sur des *points de fait*, les questions de principe n'étant pas de son ressort. Ainsi en a décidé un arrêt du Conseil d'Etat en date du 15 janvier 1932.

L'entreprise a donc la *faculté* de s'en référer à la Commission sans en avoir aucune obligation. La Commission Consultative, comme son nom l'indique, donnera seulement un *avis* qui ne liera aucune des parties en présence et qui présentera seulement un intérêt en ce qui concerne la charge de la preuve. Le contrôleur notifiera cet avis à la collectivité sous pli recommandé.

Si le désaccord persiste, le fisc et la Société pourront donc s'adresser à la voie contentieuse pour se départager. Mais en ce cas, l'entreprise qui demandera une réduction d'imposition sur le chiffre mis en avant par la Commission devra prouver son bien-fondé. De même, en sens inverse, le contrôleur devra supporter la charge de la preuve pour ce qui concerne le supplément d'imposition qu'il réclamera. Si l'avis de la Commission s'écarte à la fois de la thèse des deux parties, il appartiendra à chacune d'elles de justifier ses prétentions par rapport au chiffre de la Commission.

La loi du 31 mars 1932 a réduit de cinq à trois ans le *délai de vérification* du fisc pendant lequel des impositions supplémentaires peuvent être appliquées à raison d'omissions ou d'insuffisances. Celles-ci exigent une mise en demeure préalable dans laquelle le contrôleur avertit le redevable du chiffre des bénéfices supplémentaires soumis à la taxation.

Le *recouvrement* de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux se fait par voie de rôles nominatifs dressés l'année suivant celle dont les bénéfices sont imposables. Cette règle subit une exception dans le cas de cession ou de cessation, auquel cas l'impôt est dû immédiatement.

A l'appui de ce contrôle, la loi prévoit de nombreuses *sanctions* pour les Sociétés qui ne se seraient pas soumises à ses prescriptions.

La *taxation d'office* est prévue dans le cas de non-déclaration, elle ne nécessite pas une mise en demeure préalable et voit s'ajouter au total de l'impôt 25 % de majoration. Il en est de même lorsque la déclaration a été faite après l'expiration du délai légal. Le prononcé de cette pénalité peut avoir lieu sans qu'il soit procédé à un examen de la comptabilité.

Il faut cependant rappeler à ce sujet qu'un député, M. René Lafarge, avait demandé que le nouveau texte contienne la mention qui était dans la loi de 1917 et qui exigeait même dans ce cas une mise en demeure donnant au contribuable un délai de vingt jours pour faire sa déclaration. Le Ministre des Finances d'alors lui avait répondu (1) : « Il n'y a rien de changé », et, comme M. Lafarge insistait, il lui dit de nouveau : « Il n'y a pas de changement ». Le Rapporteur

(1) *J. O. Débats Parl. Chambre*. 2^e séance, 6 février 1926, p. 582.

Général était également intervenu pour indiquer qu'il était d'accord. Or, la pratique est tout à fait contraire à ces affirmations répétées.

Lorsque la déclaration même négative a été souscrite, mais que le compte de profits et pertes n'y a pas été joint, ou encore lorsque la comptabilité est irrégulièrement tenue ou n'est pas communiquée, il y a lieu à *rectification d'office*, mais celle-ci n'entraîne aucune pénalité. Pour la taxation et la rectification d'office, le contribuable ne peut faire intervenir la Commission Consultative.

Au cas de véritable *dissimulation de bénéfices*, une majoration de 100 % est due sur la partie des bénéfices dissimulés, mais il faut qu'elle résulte de la mauvaise foi du contribuable, et non d'une simple erreur de fait, d'une mauvaise compréhension ou d'une fausse interprétation des dispositions légales. Il faut en outre qu'elle soit accompagnée de renseignements inexacts et qu'elle porte au moins sur le dixième des bénéfices ou qu'elle soit supérieure à 20.000 francs.

En outre, la majoration de 100 % est accompagnée d'une amende de 1.000 à 5.000 francs en principal. La publication et l'affichage du jugement peuvent être ordonnés par le tribunal, mais les frais qui en découlent ne peuvent excéder pour le redevable 5.000 francs.

En cas de récidive, l'amende est de 1.000 à 100.000 francs et un emprisonnement d'un mois à six mois peut être encouru.

Lorsque des *manœuvres frauduleuses* ont été employées dans le but d'échapper à l'impôt, en cas de récidive, l'emprisonnement peut être d'un an à cinq ans.

Une *mise en demeure* de la Société est d'ailleurs indispensable préalablement à toutes poursuites. L'Administration envoie à la collectivité une lettre recommandée dans laquelle elle l'enjoint de souscrire une déclaration ou de rectifier celle qu'elle a déjà faite, en lui accordant un délai qui est au minimum de quinze jours et au maximum d'un mois.

La pénalité n'est encourue que si l'entreprise y répond par une fin de non-recevoir.

Dans le cas de manœuvres frauduleuses, la mise en demeure n'est pas exigée.

Le *refus de communication* rend la Société passible d'une amende de 1.000 à 10.000 francs et la soumet à une astreinte

de 100 francs au minimum par jour de retard, les décimes venant s'y ajouter.

Enfin, mentionnons que les agents de contrôle et toute personne appelée, en raison de ses fonctions ou attributions, à intervenir dans l'assiette, la perception et le contentieux de l'impôt, sont astreints à la règle du *secret professionnel*. Toute dérogation expose le délinquant à une action en dommages-intérêts basée sur l'article 1382 et le rend passible, en outre, d'une amende de 100 à 500 francs et d'un emprisonnement de six mois à un an, étant bien entendu que le secret ne peut être opposé au juge d'instruction, ainsi que le décide l'article 145 de la loi du 13 juillet 1925.

Cette règle se manifeste du fait principalement que les questions relatives aux bénéfices industriels et commerciaux sont jugées en audience non publique, que les rôles sont envoyés sous enveloppe fermée et qu'enfin les agents des Contributions Directes, lorsqu'ils fixent les impositions, ne connaissent pas le nom du redevable, qui n'est désigné que par un numéro.

II. — LA TAXE SPÉCIALE SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES.

Cette taxe a été créée, comme l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, par la loi de 1917 et est venue remplacer le *droit fixe* qui, sous le régime des patentes, frappait déjà certaines entreprises sous forme de surtaxes sur les spécialités, sur le nombre d'employés, sur les chevaux et voitures, et le *droit proportionnel* qui était basé sur le chiffre de la population et sur la valeur locative.

Son champ d'application est donc beaucoup moins étendu que celui de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

Elle s'inspire également d'une préoccupation d'ordre *social* qui consiste à imposer les grosses entreprises pour constituer ainsi une contre-partie des avantages dont celles-ci peuvent bénéficier sur le terrain commercial.

Y sont *soumises* les Sociétés répondant aux trois conditions suivantes :

1° Avoir pour objet la *vente au détail* des marchandises ou denrées. Le domaine de la taxe a d'ailleurs été étendu par

l'article 83 de la loi du 13 juillet 1925, qui y a assujetti les assurances et les banques. Celles-ci sont soumises à la taxe pour les « courtages, commissions, remises, salaires, prix de location, intérêts, escomptes, agios, et autres profits définitivement acquis, droit de garde, etc., à l'exclusion des revenus des valeurs mobilières en portefeuille » ;

2° Leur chiffre de ventes au détail doit être *supérieur* à celui de leurs ventes en gros ;

3° Leur chiffre d'affaires, comprenant les ventes au détail et les ventes en gros, doit dépasser *un million par an*.

Les entreprises à succursales multiples doivent totaliser les ventes de tous leurs établissements pour fixer le montant de leur chiffre d'affaires.

Est considéré comme *succursale*, au regard de la taxe spéciale sur le chiffre d'affaires, tout établissement secondaire vendant des produits identiques ou complémentaires, ou assurant des services de même nature que ceux de l'établissement principal.

La loi ne prend pas en considération le fait que la Société est déficitaire.

Deux *exceptions* sont à noter : les affaires effectuées pour le compte d'autrui, telles que les ventes à la commission, et les affaires d'exportation.

Le *taux* de cet impôt direct est *progressif* et son minimum varie de 1,20 ‰ pour la tranche de un à deux millions jusqu'à 6 ‰ au-dessus de 200 millions.

Les redevables de cet impôt ont vu leur nombre augmenter et beaucoup d'entre eux se sont trouvés imposés dans des proportions sensiblement accrues du fait du vote de l'article 37 de la loi du 28 février 1933, complété par le règlement d'administration publique du 28 juin 1933, touchant les *filiales*.

« Dans le cas, dit la loi, où l'exploitation de certaines succursales est assurée par une ou plusieurs Sociétés filiales, la taxe spéciale est établie au nom de la Société-mère pour l'ensemble des affaires réalisées par elle et par ses filiales, compte non tenu des ventes en gros de la Société-mère aux filiales. »

Et voici la définition de la filiale considérée par rapport

à la taxe spéciale sur le chiffre d'affaires, qui nous est fournie par l'article 4 du décret:

« Est considérée comme placée sous la dépendance d'une autre Société ou effectivement dirigée par elle, toute Société dans laquelle la Société dirigeante possède, directement ou par personne interposée, soit la majeure partie du capital, soit la majorité absolue des suffrages susceptibles de s'exprimer dans les assemblées d'associés ou d'actionnaires ou exerce des fonctions comportant le pouvoir de décision. »

Cette taxe nécessite une *déclaration* spéciale qui devra être faite dans les deux premiers mois de l'année et ne bénéficie donc pas du délai de trois mois qui est concédé à certaines Sociétés par la loi sur les bénéfices industriels et commerciaux. Une autre différence résulte de ce que le chiffre d'affaires imposé est celui de l'année civile, du 1^{er} janvier au 31 décembre, et non celui de l'exercice. La date d'arrêt des écritures n'est donc pas prise en considération.

Mais en ce qui concerne la déclaration unique pour tous les établissements, l'envoi de la déclaration au contrôleur des Contributions Directes du siège de la direction de l'entreprise, l'accusé de réception qui doit être délivré, les pièces qui doivent être jointes, les justifications que le redevable doit donner, les règles sont exactement les mêmes que celles qui régissent l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

La déclaration doit contenir le chiffre total des affaires traitées pendant l'année précédente; le relevé pourra en être facilement fait, puisqu'il n'y aura qu'à additionner les relevés mensuels ou fournir le relevé annuel, suivant que la Société sera soumise, en ce qui concerne la taxe sur le chiffre d'affaires, au système des versements mensuels ou à celui des acomptes provisionnels.

Il est à noter cependant que le relevé annuel dans le système des acomptes provisionnels n'est exigé que le 31 mars; il y aurait intérêt à unifier ces deux délais en prenant ce dernier pour base.

L'article 9 du décret du 28 juin 1933 exige des Sociétés-mères une déclaration un peu différente, ce qui s'explique par le but de la loi. Elles doivent mentionner:

a) Leur raison sociale et l'adresse du siège social de leurs filiales;

b) Le chiffre d'affaires de chacune d'elles;

c) Le montant des ventes en gros de la Société dirigeante à ses filiales.

Une déclaration dans le délai de dix jours est également nécessaire en cas de *cession* ou *cessation* d'entreprise, mais seulement si, au moment où celle-ci est effectuée, le montant total des affaires effectivement réalisées excède le chiffre d'un million. La loi de finances du 16 avril 1930 (art. 10) a disposé qu'en ce cas la taxe devenait immédiatement exigible. Désormais, sous ce rapport, il n'y a donc plus de différence avec l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

Par contre, en ce qui concerne le *contrôle*, les modes de preuve, les rectifications, les pénalités et les modes de paiement, les prescriptions sont et ont toujours été les mêmes que celles qui régissent l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

Toutes les prescriptions édictées par la loi sont en général observées par les Sociétés dignes de ce nom. Mais leur observation rigoureuse nécessite l'emploi et les avis, pour ainsi dire constants, d'un conseil ou d'un contentieux fiscal, suivant l'importance de l'entreprise, qui, tout indispensables qu'ils sont, ont le grave défaut de coûter fort cher.

Tout cela n'empêche pas que des divergences d'interprétation se fassent souvent sentir, et cependant combien de Sociétés préféreraient ne pas entrer en conflit avec l'Administration, ni même seulement en discussion, étant donné qu'elles sont convaincues de l'inanité de leurs protestations et qu'elles savent d'avance que dans la plupart des cas il n'en résulterait pour elles qu'une perte de temps, sans compter le risque de s'attirer sur d'autres points de nouvelles difficultés.

Mais, quelque lourde que soit la charge financière que leur impose la loi sur les bénéfices industriels et commerciaux, les Sociétés se plaignent plus encore peut-être du caractère gênant et vexatoire que revêt trop souvent le contrôle, dont les agents ne craignent pas de s'installer dans leurs bureaux, en véritables inquisiteurs, discutant de toutes choses et immobilisant pour leur service, non seulement des employés subalternes, mais encore le chef de la comptabilité, à moins que ce ne soit le secrétaire général ou le chef du contentieux.

CHAPITRE X

L'IMPÔT SUR LES TRAITEMENTS, SALAIRES, PENSIONS ET RENTES VIAGÈRES

Nous étudierons successivement :

1. *L'impôt sur les traitements, salaires, pensions et rentes viagères;*
2. *Le bulletin de paye.*

I. — L'IMPÔT SUR LES TRAITEMENTS, SALAIRES, PENSIONS ET RENTES VIAGÈRES.

Cet impôt cédulaire a été créé par les articles 23 à 29 de la loi du 31 juillet 1917. La loi du 30 décembre 1928 a fixé son *taux* à 10 %.

Il met à la charge de *tiers*, employeur ou débirentier, une *déclaration annuelle obligatoire*.

Voici l'opinion de M. Bocquet sur ce système de contrôle :

« Il est d'abord absolument anormal de faire de tiers étrangers à l'Administration des auxiliaires obligatoires qui, en fait, arrêtent l'assiette de l'impôt... En outre, le Trésor, par un procédé renouvelé de la loi sur les retraites ouvrières, impose à des tiers, et à son seul profit, un travail qui lui incombe régulièrement, travail fort long et onéreux pour certains établissements occupant un grand nombre d'employés, travail enfin souvent délicat et qui, en définitive, ne comporte pour rémunération qu'une amende, au cas où il n'est pas correctement effectué. En ce qui concerne la déclaration des pensions et rentes viagères, la critique, pour se trouver atténuée, n'en reste pas moins largement fondée (1). »

Diverses *raisons* ont incité le législateur à user de cette solution :

a) L'exemple donné par certains pays étrangers (Grande-Bretagne, Allemagne);

(1) Op. cit. T. III, p. 182.

b) La sincérité assurée de la déclaration; le tiers n'a, en effet, aucun avantage à indiquer un chiffre moindre que celui payé et il ne peut déclarer plus sans s'exposer à une action de la part du redevable;

c) Des préoccupations d'ordre électoral qui l'incitent à ménager la classe ouvrière en atténuant les formalités exigées d'elle;

d) Le grand nombre de déclarations qui n'auraient pas été effectuées ou qui l'auraient été mal;

e) Les difficultés d'interprétation que peut soulever la loi. Celles-ci seront plus facilement résolues par les employeurs et débirentiers qui ont l'habitude de les trancher, ayant souvent l'occasion d'en rencontrer.

D'autre part, la création du bulletin de paye permet au salarié de connaître exactement le montant de ce qu'il a touché.

Toutes les Sociétés occupant des ouvriers ou des employés ou servant des rentes sont tenues de remettre dans le courant de *janvier*, au contrôleur des Contributions Directes, un état pour l'ensemble des établissements, agences ou succursales, qu'il sera prudent d'envoyer par lettre recommandée. Si le dernier jour de janvier est férié, le délai se trouve prolongé d'autant.

La loi ne précise pas à quel contrôleur devra être adressée la déclaration; on en déduit qu'elle doit être envoyée à celui du lieu où se trouve l'entreprise.

Quand il y a plusieurs établissements, l'Administration préfère que la Société en établisse une pour chaque agence ou succursale. Des rectifications pourront être effectuées pendant le courant de janvier; passé ce délai, le contrôleur y attachera l'importance qu'il jugera bon.

On a critiqué le délai d'un mois imparti aux tiers pour effectuer cette déclaration et on a proposé de le remplacer par un de trois mois, sous prétexte qu'une gêne résulte pour les entreprises de ce que deux ou trois employés doivent cesser tout travail pour accomplir celui-là.

En fait, cet ennui n'existe pas, car, ou la Société n'a que peu d'importance et un employé suffira, ou c'est une grande Société et elle a un secrétariat dont les attributions compor-

tent en tout temps les diverses questions de contentieux fiscal.

De plus, l'établissement doit avertir les redevables de sa déclaration; or, cet avis ne serait plus d'aucun intérêt, s'il survenait après la fin février, date extrême où chaque assujetti doit avoir rempli sa déclaration annuelle d'impôt général sur le revenu.

La Société devra indiquer sa raison sociale et son siège social. La loi n'impose pas d'obligation de signature à l'employeur, mais celle-ci paraît nécessaire en raison de la responsabilité qui peut être encourue.

Cette déclaration indiquera :

a) *Les noms et adresses des personnes occupées au cours de l'année précédente et des créditeurs;*

b) *Le montant des traitements, salaires, rétributions, rentes payées à chacun d'eux pendant l'année;*

c) *La période à laquelle s'appliquent ces paiements, lorsqu'elle est inférieure à une année, mais supérieure à trente jours.*

Reprenons ces différents points :

a) *Les noms et adresses des personnes employées*, c'est-à-dire, précise le législateur, « des employés, commis, ouvriers ou auxiliaires », ce qui suppose qu'existe entre employeur et salarié un lien de subordination basé sur un contrat de louage de services.

L'utilité de cette mention est évidente pour l'Administration; c'est aussi celle qu'il est le plus difficile de lui fournir exactement.

L'indication du prénom n'est pas exigée, mais il vaut mieux le noter si on en a connaissance.

L'*adresse* à fournir est celle du salarié à la date du 1^{er} janvier de la déclaration, et pour les employés ou ouvriers partis en cours d'année, celle du moment de leur départ.

La Société accepte le nom et l'adresse que son préposé lui donne, sans avoir à faire aucune vérification.

De plus, l'Administration n'exige pas d'indication de domicile pour les ouvriers n'habitant pas en France (1).

(1) Réponse ministérielle N° 17.325. Débats parlementaires. Chambre. 2^e séance, 22 mai 1923. P. 2.045.

Cependant l'entreprise qui sciemment indiquerait une adresse fausse ne serait pas admise à faire entrer le montant du salaire y afférent en déduction de ses bénéfices industriels et commerciaux.

L'Instruction du 31 janvier 1928 (art. 204) dit qu'il est en outre désirable que la nature des occupations rétribuées soit mentionnée, mais elle n'en fait pas une obligation.

L'établissement risque donc de faire une déclaration qui ne sera d'aucune utilité au fisc, si le salarié donne une fausse adresse ou change de domicile peu après le 1^{er} janvier.

Ces inconvénients ont en fait à peu près disparu, au moins pour les assujettis aux assurances sociales, du fait que ces dernières exigent les déclarations de changement de domicile. L'Administration pourra ainsi suivre le contribuable dans ses déplacements successifs.

Au surplus, cette même Administration n'a-t-elle pas la possibilité de prendre des sanctions contre les salariés coupables d'avoir donné une fausse adresse.

b) *Le montant des traitements, salaires, pensions et rentes viagères.* — Le chiffre à indiquer est le *montant brut total* des salaires payés l'année précédente aux employés ou ouvriers ou mis au crédit de leur compte, y compris les fractions de salaire saisies et consignées, si elles ont été payées au créancier opposant.

Le salaire inférieur à la *limite d'exemption*, c'est-à-dire 10.000 francs par an, de même que celui correspondant par rapport à la période envisagée à une somme n'atteignant pas 10.000 francs pour l'année n'ont pas à être mentionnés, sous la réserve apportée par l'article 6 de la loi du 13 juillet 1925. En ce qui concerne les salaires payés à des ouvriers ou employés n'ayant ni domicile ni résidence en France, l'opinion générale est qu'ils doivent être déclarés.

On ne tient compte que du salaire *individuel*, sans totaliser les chiffres des membres d'une même famille, chacun d'eux n'étant déclaré qu'autant que sa rémunération est supérieure au minimum imposable. Le minimum d'exemption à considérer est celui en vigueur au 1^{er} janvier de l'année où a lieu la déclaration.

Mais, pour savoir s'il faut ou non déclarer le salaire, la

Société doit procéder à une évaluation des avantages en nature, qui sera souvent fort délicate à établir.

L'Administration envisage d'ailleurs cet état comme devant comporter des renseignements très complets. C'est ainsi que dans le modèle gratuit qu'elle met à la disposition des déclarants, plusieurs colonnes figurent, dont celle des salaires et celle des indemnités d'emploi.

Cette distinction n'est d'ailleurs pas obligatoire pour l'employeur.

Doivent être mentionnés dans la déclaration : *tous* les traitements, salaires, qu'ils soient aux pièces ou au temps, indemnités, émoluments et rétributions de toute nature.

Doivent donc être indiquées les indemnités telles que les jetons de présence des administrateurs, les tantièmes alloués aux membres ordinaires du Conseil d'Administration, même ceux passibles de la taxe sur le revenu des valeurs mobilières; ainsi en a décidé la loi du 13 juillet 1925, étant bien entendu que ces éléments ne sauraient être retenus pour le calcul de l'impôt sur les traitements et salaires, puisqu'ils ont déjà acquitté l'impôt spécial de 18 %, mais seulement en vue de l'impôt général sur le revenu.

Dans ce cas, si le chiffre n'en est pas encore déterminé, dès que les écritures seront arrêtées et permettront de le fixer exactement, une déclaration complémentaire devra être faite.

Seront également portés dans la déclaration les frais de voyage des salariés, dans le cas où ils leur laissent une marge de bénéfices, les indemnités de résiliation, les frais de représentation, les commissions de garantie allouées aux administrateurs de certaines Sociétés, notamment à l'occasion d'avals donnés en leur nom personnel au profit de la Société.

Par contre, l'employeur n'a à faire état dans sa déclaration ni des allocations familiales ni des sommes versées au titre des assurances sociales, que ce soit le montant de la cotisation patronale ou ouvrière.

L'impôt porte encore sur tous les *avantages en nature*, mais ici la loi ne demande pas d'estimation aux employeurs, si ce n'est la réserve que nous avons indiquée; le contrôleur des Contributions Directes s'en chargera.

Les Sociétés ont déjà assez de difficulté à mentionner avec

quelque précision la nature de ces avantages qui peuvent consister dans un logement de tant de pièces, un certain nombre de tonnes de charbon, la nourriture, l'éclairage, la domesticité, une automobile de telle puissance, etc.

Pour les *pourboires*, le chiffre déclaré est celui qu'avoue le salarié.

Les *pensions et rentes viagères* versées l'année précédente et dépassant 1.250 francs doivent également figurer sur l'état. On s'explique d'ailleurs assez difficilement la raison qui fait que la loi indique ici un chiffre différent de celui du minimum imposable. Les avantages en nature alloués aux pensionnés rentrent également dans le calcul des 1.250 francs. Cependant, n'ont pas à être mentionnées, parce qu'exemptées de l'impôt sur les traitements et salaires, les pensions et allocations temporaires versées aux victimes des accidents du travail.

En cas de salaire inférieur au minimum imposable, les rentes ne se cumulent pas avec ledit salaire pour la déclaration obligatoire. Ainsi, il n'y a pas lieu à déclaration, si une même Société alloue à un de ses employés une rente de 1.000 francs et un traitement de 9.000 francs.

c) *La période à laquelle s'appliquent ces paiements.* — Elle doit être indiquée dans le cas où elle est *inférieure à une année, mais supérieure à trente jours*.

La déclaration n'est pas nécessaire lorsque la période d'emploi a été inférieure à trente jours. Il y a lieu seulement de remarquer que la loi, en parlant de trente jours consécutifs, a voulu viser une période de trente jours et non trente journées de travail. Ces journées ne s'entendent d'ailleurs pas forcément de journées complètes. Pour le travail à la tâche, le point de départ est le jour où l'ouvrage a été donné et la fin du délai est le jour où il a été rendu. L'indication de la période doit d'ailleurs être donnée même si les trente jours de suite sont à cheval sur deux années. Ainsi l'employeur devra faire deux déclarations pour le salarié embauché le 1^{er} décembre et qui l'aura quitté le 10 janvier suivant.

Mais cette loi laissait passer à travers les mailles du filet fiscal bon nombre de contribuables, redevables de l'impôt. Aussi, deux lois postérieures ont-elles exigé des *déclarations*

complémentaires de la part des chefs d'entreprise; c'est ainsi que l'article 6 de la loi du 13 juillet 1925 exige:

1° Une déclaration pour les *fonctions susceptibles d'être exercées simultanément auprès de plusieurs entreprises*.

Par ailleurs, la loi ne parle d'aucun chiffre minimum, d'où il résulte à notre sens que la déclaration doit être effectuée quelle que soit l'importance de la rémunération et même dans le cas où celle-ci est passible de la taxe sur le revenu des valeurs mobilières. Ce texte donne quelques exemples, tels qu'administrateur, trésorier, commissaire aux comptes.

Malgré cela, il comporte un manque de précision regrettable et les Sociétés sont souvent fort embarrassées pour déterminer si telle fonction peut être exercée simultanément auprès de plusieurs employeurs.

Tout le monde est d'accord cependant pour ranger dans la catégorie des cumuls possibles la profession d'expert-comptable.

2° Une déclaration des *commissions, courtages, honoraires, vacations* versés à des personnes n'ayant pas la qualité de salariés et dont le montant total brut excède le chiffre de 1.000 francs par an et par bénéficiaire.

On remarquera qu'ici le contrôle s'étend à l'impôt des bénéfices industriels et commerciaux et à celui des professions non commerciales : avocats, conseils juridiques, etc.

Il n'y a pas lieu de déclarer les honoraires des notaires et des huissiers acquittés d'après les tarifs réglementaires, si les actes qui en sont l'objet sont mentionnés sur leurs répertoirs respectifs, du moins l'Administration le tolère-t-elle.

De plus, la déclaration devant indiquer la rémunération brute, lorsque les honoraires ont été acquittés en même temps que les frais et les droits, l'employeur portera la somme globale en indiquant qu'il lui est impossible d'en opérer la discrimination. Ceci se présentera souvent en ce qui concerne les avoués et les agréés.

Cette obligation est d'ailleurs étendue par l'article 38 de la loi du 28 février 1933, qui exige une déclaration obligatoire en ce qui concerne les *rétributions supérieures à 1.000 francs* par bénéficiaire.

Il est ainsi conçu: Les chefs d'entreprise « doivent également déclarer les sommes versées par eux, à titre de commis-

sions, ristournes, courtages ou honoraires occasionnels, rétributions ou gratifications quelconques, lorsqu'elles dépassent 1.000 francs par an pour un même bénéficiaire.

« Indépendamment des sanctions prévues à l'article 52 des lois codifiées par le décret du 15 octobre 1926, le chef d'entreprise qui ne produit pas la déclaration des sommes visées au présent alinéa perd le droit de les déduire pour l'établissement de ses propres impositions.

« Les entreprises, Sociétés ou associations qui procèdent à l'encaissement et au versement des droits d'auteur ou d'inventeur sont tenues de déclarer le montant des sommes dépassant 1.000 francs par an, qu'elles versent à leurs membres ou à leurs mandants. »

Cet article étend-il pour les Sociétés l'obligation de la déclaration à tous les salaires supérieurs à 1.000 francs? Nous ne le pensons pas: en effet, la loi elle-même nous dit qu'il complète l'article 50 des lois codifiées par le décret du 15 octobre 1926, il ne le modifie donc pas. De plus, le législateur se contente de viser les commissions, ristournes, etc., et ne parle nullement des salaires proprement dits. Il faut donc seulement voir dans cet article l'obligation pour les employeurs de déclarer les sommes rentrant dans les cédulas des bénéfices commerciaux et non commerciaux. C'est d'ailleurs en ce sens que l'interprète l'Administration, mais on ne voit pas très bien dans ces conditions quelles obligations supplémentaires peut ajouter cet article à celles qu'imposait déjà l'article 6 de la loi de 1925.

Des *pénalités*, consistant en une amende de 100 francs en principal par ouvrier et pour chaque omission ou inexactitude relative au nom, à l'adresse, à la durée de l'emploi du salarié, ainsi qu'au montant des salaires, viendront sanctionner l'obligation des employeurs et des débirentiers, même si leur mauvaise foi n'est pas en cause. Cette amende, que l'Administration considère comme pénale, sera prononcée sur requête du directeur départemental des Contributions Directes par le Conseil de Préfecture. Cette loi n'impose pas le droit de communication, mais le contrôleur aura à sa disposition tous les éléments de vérification lors de l'examen des livres pour le contrôle des bénéfices industriels et commerciaux.

Tous ces renseignements doivent faire l'objet d'un état collectif; cependant l'Administration laisse aux employeurs la faculté d'user de bulletins individuels, qu'elle leur fournit d'ailleurs gratuitement, lorsque l'autorisation lui en est demandée.

Cette permission devient même une invitation, lorsqu'il s'agit des pensions et rentes viagères et, dans ce cas, son désir est que la déclaration soit adressée au contrôleur des Contributions Directes du lieu où doit en avoir lieu le paiement.

Les employeurs peuvent même noter, s'ils en ont connaissance, les déductions de charges de famille dont peuvent bénéficier les salariés, mais c'est là une initiative toute bénévole qui risque de ne pas être sans danger.

Par ailleurs, le contrôleur pourra demander des éclaircissements à la Société; c'est ainsi qu'il pourra s'informer si l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières a bien été perçu sur les revenus qui sont assujettis.

L'entreprise fera sagement en communiquant à chaque contribuable les renseignements qu'elle fournit à leur sujet; elle se mettra ainsi à l'abri de toute action éventuelle en dommages-intérêts, basée sur l'article 1382. Les rectifications d'erreurs possibles se feront ainsi à l'amiable.

La perception de cet impôt ayant rencontré d'assez fortes résistances, surtout dans la classe ouvrière, l'Administration s'inspira des législations étrangères, en particulier de la Grande-Bretagne et de l'Allemagne, et voulut employer le système du *stoppage à la source*.

A cet effet, elle ressuscita un vieux texte, l'article 2 de la loi du 12 novembre 1808, et voulut obliger le patron à retenir l'impôt sur le salaire.

Cette disposition fut même introduite dans un projet de budget, dans le même esprit qui devait inspirer plus tard l'obligation pour l'employeur de retenir le montant de la cotisation ouvrière pour l'application des assurances sociales.

C'est là un procédé pratique, mais assurément pas très élégant, qui consiste à se décharger d'une tâche difficile sur les épaules des patrons qu'on rend responsables du recouvrement.

Le résultat en aurait été que nombre de ces derniers se seraient vus dans l'obligation ou de prendre l'impôt à leur

charge ou de se séparer des ouvriers ou employés récalcitrants. C'était donc la source de conflits perpétuels entre employeurs et salariés.

Ce système était d'ailleurs très difficile à employer en France à cause des déductions à la base.

Quelques lettres furent envoyées aux patrons pour leur demander le paiement de l'impôt, quelques commandements et sommations leur furent faits, mais, devant la résistance commune des ouvriers et des employeurs, l'Administration fut contrainte d'abandonner cette façon de procéder.

Les formalités auxquelles cette loi assujettit les Sociétés entraînent pour celles-ci la tenue d'une comptabilité coûteuse; la preuve en est que, lorsque la pénalité n'était que de cinq francs, des établissements estimaient plus avantageux de ne pas faire de déclaration que de s'astreindre à la confection des registres qu'exige la loi.

C'est d'ailleurs la principale raison qui a motivé l'élévation de l'amende à 100 francs.

Aussi bien, n'est-ce qu'une des nombreuses formalités qui accablent les Sociétés et « ...si l'on considère l'ensemble des obligations de déclarations de toute nature qui pèsent actuellement sur les patrons, plus particulièrement en ce qui concerne les assurances sociales, on peut estimer qu'au point où nous en sommes, l'obligation de l'employeur est encore une de celles dont il est le plus facile de s'acquitter » (1).

II. — LE BULLETIN DE PAYE.

Il a été institué par la loi du 4 mars 1931 et forme la matière de l'article 44 *a* du Code du Travail.

« Il doit être remis, y est-il dit, une pièce justificative indiquant le nom et la qualification professionnelle de l'ayant-droit et faisant ressortir le montant de la rémunération brute gagnée par celui-ci et, s'il y a lieu, la nature et le montant des diverses déductions opérées sur cette rémunération brute ainsi que le montant de la rémunération nette.

« Toutefois, la remise de cette pièce justificative ne sera pas obligatoire lorsque, sur la demande de l'ayant-droit, en raison de la cessation du contrat de travail, la rémunération

(1) *Jurisclassueur fiscal*. T. II. Division 64, p. 3, n° 1.000.

lui sera versée en dehors des dates habituelles de paiement ou de règlement. »

Ce texte trouve donc son application dans le commerce, l'industrie et même dans les professions libérales.

Son *but*, d'après l'exposé des motifs de la loi, est de renseigner le salarié sur les éléments constitutifs de la paye; il doit donc lui être remis *avant* le paiement.

Cette façon d'opérer présente encore un autre avantage, qui est d'éviter l'apposition du timbre-quittance; en effet, d'après l'Administration, le droit est dû, si l'emargement de l'employé ou de l'ouvrier est concomitant au paiement, même si cette pièce justificative n'est pas remise ensuite à l'employeur.

Ceci se réfère à la pratique de certaines Sociétés qui n'établissent ce bulletin qu'à un seul exemplaire, mais la plupart des entreprises le font en double exemplaire et conservent le double dans leurs archives.

Cette innovation fiscale a-t-elle de l'intérêt?

Peut-être est-elle à même de rendre quelques services aux *employeurs*, en ce sens que le salarié vérifie son compte et y appose sa signature, ce qui supprime toute contestation possible. Mais ce n'est sûrement pas dans ce but que la loi a été votée.

Ce bulletin fait double emploi au point de vue de l'établissement de la déclaration, car il ne supprime nullement l'obligation pour les Sociétés de tenir à jour des fiches individuelles au nom de chaque employé ou ouvrier pour rassembler tous les éléments nécessaires à l'accomplissement des exigences de la loi.

Quelle en est l'utilité pour les *salariés*? La vérification de leur rémunération, dit la loi. Mais, en fait, beaucoup seront-ils capables de contrôler le montant de leur compte? D'ailleurs, quelle Société a jamais eu de difficultés de ce côté-là?

Toujours est-il que le travail imposé ainsi aux entreprises est considérable, on n'a pour se le représenter qu'à imaginer le temps perdu par des collectivités employant vingt mille ouvriers à la semaine ou à la quinzaine et qui, de ce fait, doivent confectionner chaque année des millions de bulletins.

Une *amende* de 5 à 15 francs en principal et par ouvrier vient sanctionner ces prescriptions.

CHAPITRE XI

LA TAXE SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES

La création de cette taxe date de la loi de finances du 25 juin 1920. Elle a consisté en un aménagement de la *taxe sur les paiements* et de la *taxe de luxe* qui avaient été établies par la loi du 31 décembre 1917, laquelle astreignait les redevables à la tenue d'un livre spécial, la perception de l'impôt ayant lieu, soit au moyen de l'apposition de timbres mobiles, soit en compte avec le Trésor.

Son *taux* initial était de 1,10 % et il est actuellement de 2 %, après avoir été en ce qui concerne les intermédiaires de 2,50 %.

Le tarif de la taxe de luxe est de 3, 6 et 12 % suivant la matière imposable; il existe, de plus, des tarifs spéciaux relatifs à certains articles, tels que les spiritueux, les automobiles, les viandes de boucherie, les sucres, etc.

Cet impôt, sous de fausses apparences de simplicité, cache des difficultés sans nombre et donne matière à un contentieux fiscal très important.

Nous ne nous occuperons ici que des *obligations* des Sociétés redevables, aussi bien les critiques dirigées contre cette taxe s'adressent-elles plutôt aux procédés employés pour la percevoir qu'au principe lui-même.

Les *modes de perception* de l'impôt sur le chiffre d'affaires sont au nombre de trois :

- 1° Le *forfait*,
- 2° les *acomptes provisionnels*,
- 3° les *versements mensuels*.

I. — LE FORFAIT.

Le plus simple est le *système du forfait*. Il évite à peu près les déclarations et le contrôle : il n'impose ni la tenue d'une comptabilité, ni la confection du relevé mensuel, ni par

là même la conservation des pièces justificatives et l'obligation du contrôle. Mais il ne s'applique qu'aux entreprises dont le chiffre d'affaires annuel ne dépasse pas 40.000 francs, s'il s'agit de *fournisseurs de services*, et 300.000 francs, s'il s'agit de *fournisseurs de marchandises*, les succursales et agences entrant en ligne de compte dans ce chiffre maximum.

Cette facilité n'est accordée qu'aux entreprises ayant plus d'un an d'existence, la *demande* doit en être faite sur papier libre avant le 31 janvier au directeur départemental.

Comme son nom l'indique, les redevables qui y sont assujettis, quel que soit leur chiffre d'affaires réalisé, paient la taxe *trimestriellement* sur une somme forfaitaire, fixée par l'Administration d'après les propositions des redevables et suivant une certaine procédure. Le décret du 12 décembre 1928 nous dit que le redevable doit d'abord essayer de s'entendre sur le montant du forfait avec le service local : si l'entente a lieu, c'est au directeur général à donner son approbation. Si elle ne peut avoir lieu ou si l'acceptation de ce chiffre est refusée par le directeur départemental, ce dernier formule une nouvelle proposition, qui, si elle est acceptée par l'assujetti, met fin à la procédure. Dans le cas contraire, une commission spéciale départementale juge en dernier ressort.

Ce système est valable pour une période de *deux ans* se continuant chaque année par tacite reconduction. Il peut cependant donner lieu à *révision*, à la demande de l'assujetti par lettre recommandée dans les deux derniers mois de chaque semestre, en cas de changement notoire du chiffre d'affaires, mais seulement en ce qui concerne la taxe de luxe.

Mais c'est là une facilité qui n'est réservée qu'aux toutes petites entreprises et par conséquent ne saurait intéresser que fort peu de Sociétés.

II. — LES ACOMPTES PROVISIONNELS.

Par contre, beaucoup font usage du *système des acomptes provisionnels*, créé par la loi du 30 mars 1923 (art. 13) qui, à première vue, semble de nature à simplifier quelque peu les formalités à remplir. Pour en obtenir le bénéfice, il faut avoir une *installation permanente*, condition qui, pour les Sociétés, se trouve réalisée par la seule existence du siège

social. Il faut, en outre, dans les trois premiers mois de l'année en faire la *demande* sur papier libre, accompagnée d'une déclaration du chiffre d'affaires réalisé pendant l'année précédente, au directeur départemental, qui statue et, en cas d'acceptation, fixe les acomptes et les dates extrêmes de paiement. L'autorisation ne vaut que pour l'année courante et doit être sollicitée au début de chaque année. Les Sociétés nouvelles devront fournir une évaluation de leur chiffre d'affaires.

L'intérêt de ce système réside en ce qu'il dispense les assujettis d'établir des relevés mensuels, mais il n'en subsiste pas moins diverses obligations, qui varient suivant l'importance du chiffre d'affaires.

a) Si ce chiffre est inférieur à 40.000 francs ou à 300.000 francs, suivant les distinctions déjà vues à propos du forfait et basées sur le genre d'activité de l'entreprise, la collectivité devra verser chaque trimestre à la date fixée un *acompte* correspondant au quart de ce qu'elle a payé l'année précédente.

Mais la plupart des Sociétés, ayant un chiffre d'affaires supérieur à 40.000 ou à 300.000 francs, sont astreintes à des versements mensuels représentant le douzième de ce qu'elles ont acquitté à ce titre l'année écoulée.

b) Dans les trois premiers mois de chaque année, l'entreprise effectue au bureau du receveur des Contributions Indirectes le *dépôt d'une déclaration* en double exemplaire indiquant le chiffre d'affaires de la dernière année.

c) Elle doit, d'autre part, avant le 1^{er} mai de chaque année, effectuer la *liquidation définitive de la taxe*, c'est-à-dire régler le solde restant à payer en supplément des provisions versées, si le chiffre d'affaires s'est présenté en augmentation.

C'est sur ce chiffre d'affaires, définitivement arrêté, qu'est automatiquement fixé le montant des acomptes provisionnels en vigueur pour une nouvelle période de douze mois.

Si le chiffre de la dernière année est en augmentation, il entraînera également *ipso facto* l'augmentation du nouvel acompte et la liquidation s'effectuera par la production d'un état, indiquant le supplément de l'impôt restant à payer par rapport aux provisions versées depuis la dernière revision,

c'est-à-dire depuis le 1^{er} avril de l'année précédente, y compris les trois premiers mois de l'année en cours, au cours desquels la même provision avait été acquittée. Le règlement de ce supplément est effectué, comme il a été dit, avant le 1^{er} mai.

Si, au contraire, le chiffre est en diminution, l'état établi, comme indiqué ci-dessus, fera ressortir l'excédent d'impôt payé en trop et ce dernier viendra, jusqu'à due concurrence, s'imputer sur les nouveaux acomptes provisionnels applicables à partir du mois d'avril.

Au cas où la Société, entre temps, serait entrée en liquidation, d'une part, la demande de paiement par acomptes n'aurait vraisemblablement pas été renouvelée, et, en ce qui concerne d'autre part le trop perçu, il devrait, faute d'imputation possible, faire l'objet d'une demande en *restitution* au moyen d'une pétition sur timbre.

Par ailleurs, nonobstant la convention de paiement par acomptes provisionnels, la Société pourra demander la *révision* si, pendant le premier semestre de l'année courante, son chiffre d'affaires est inférieur de deux tiers à celui de l'année écoulée, qui avait été pris comme base de calcul. En ce cas, les acomptes seront calculés dorénavant sur un chiffre d'affaires annuel égal au double de celui du premier semestre.

Un tel système ne présente d'ailleurs pas que des avantages, car, en dehors de la complication apportée par la révision et la liquidation annuelles, dont nous venons de parler, il peut, en cas de crise subite, entraîner le paiement d'acomptes provisionnels beaucoup trop importants, qui ne sont plus en rapport avec la diminution considérable du chiffre d'affaires.

C'est ainsi qu'au début de 1931 certaines Sociétés ont vu leur activité réduite dans la proportion de 90 %. Avec elles, par conséquent, l'Etat a donc profité, avant toute révision possible, pendant le premier semestre, d'une avance d'impôt considérable, de beaucoup supérieure même à l'imputation des six derniers mois de l'année.

Par contre, l'adoption de ce mode de paiement est indispensable pour beaucoup d'entreprises, où il paraît impossible de réunir chaque mois les éléments nécessaires à une déclaration mensuelle dans les délais prescrits. C'est notamment le cas de la plupart des banques, où les décomptes de

réescompte qui proviennent parfois de correspondants d'Outre-Mer, ne sont reçus souvent que tardivement et où en particulier les comptes trimestriels d'intérêts, ainsi que les balances comptables ne peuvent être arrêtés en temps voulu.

Aussi bien, beaucoup d'établissements, dont l'activité s'exerce dans des domaines divers, usent-ils à la fois du système des acomptes provisionnels pour certaines succursales, cependant qu'ils s'en tiennent à la pratique des *versements mensuels* pour leurs autres affaires.

III. — LES VERSEMENTS MENSUELS.

Examinons donc ce troisième mode de paiement de l'impôt, qui est le plus utilisé par la généralité des Sociétés.

Les *formalités* qu'elles ont à remplir de ce chef se rattachent à cinq obligations principales :

- a) *Déclaration d'existence*;
- b) *Tenue d'une comptabilité régulière*;
- c) *Dépôt de relevés mensuels*;
- d) *Versements mensuels de l'impôt*;
- e) *Justifications à fournir*.

a) La *déclaration d'existence* doit être souscrite au bureau des Douanes en ce qui concerne les transitaires et commissionnaires en douane, au bureau du receveur de l'Enregistrement pour les banques, établissements de crédit, agents de change et compagnies d'assurances et au bureau du contrôleur des Contributions Indirectes pour toutes les autres Sociétés.

Elle n'a d'ailleurs d'intérêt que pour les établissements nouveaux, puisqu'en sont exemptées toutes les entreprises qui sont inscrites au rôle de l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux.

Examinons cependant les différentes règles auxquelles elle est assujettie.

Elle doit être effectuée dans les quinze jours où la Société devient passible de l'impôt.

Elle est certifiée et signée par l'Administrateur délégué et doit contenir les renseignements suivants :

- α) siège social, nature de l'établissement,

β) raison sociale,

γ) date du début de la Société, si cette dernière est postérieure au 1^{er} juillet 1920.

Les agences et succursales doivent également accomplir chacune pour leur compte cette déclaration avec l'indication supplémentaire de leur domicile.

Une seule *exception* est prévue en faveur des maisons affiliées au syndicat général des maisons et Sociétés d'alimentation à succursales multiples. Le siège social fait une déclaration dans chaque département pour les agences ou succursales qui s'y trouvent. Il n'est pas prévu d'accusé de réception pour cette déclaration qui doit être souscrite au plus tard dans les quinze jours du début des opérations. La même règle s'applique aux succursales qui pourront être ouvertes ultérieurement.

b) Une obligation plus importante est la *tenue d'une comptabilité régulière* imposée à toutes les entreprises passibles de la taxe et réalisant un chiffre d'affaires de plus de 50.000 francs par an.

Le modèle des livres à tenir n'est pas uniforme. La loi exige seulement des redevables une comptabilité qui fasse apparaître le chiffre d'affaires (1) ou un registre, pour chaque catégorie d'affaires donnant lieu à des taux différents de l'impôt, aux pages numérotées contenant toutes les ventes réalisées ou tous les courtages, commissions, remises et salaires, suivant qu'il s'agit de fournitures de marchandises ou de fournitures de services.

Les inscriptions doivent être faites, sans blancs ni ratures, mais il n'y a aucune obligation que les livres soient cotés, visés ou paraphés. Les écritures sont passées à la date du paiement et totalisées à la fin de chaque mois.

Cependant, l'arrêté du 31 août 1920 permet aux *merchants de gros* d'inscrire leurs ventes à la date à laquelle ils débitent l'acheteur du montant de la facture. S'ils adoptent ce système, ils ne peuvent plus en changer sans autorisation sous peine d'une contravention.

Les autres entreprises peuvent se placer sous ce régime en en effectuant la demande à l'Administration qui décidera.

(1) Un livre de caisse et un livre-journal constituent une comptabilité suffisante.

Ces prescriptions étaient déjà suivies par les Sociétés qui obligatoirement doivent tenir une comptabilité, mais elles n'en sont pas moins souvent obligées de tenir toute une série de registres, spécialement adaptés aux obligations que leur impose l'application de la loi sur le chiffre d'affaires.

Les protestations sont venues surtout des petits commerçants dont beaucoup se contentaient de faire leur situation de caisse en fin de journée.

Cependant certaines Sociétés se trouvent gênées par le fait que les bordereaux de caisses enregistreuses ainsi que les feuillets mobiles ne dispensent pas de la tenue d'une comptabilité spéciale : le pouvoir de justification de tels documents est laissé à l'appréciation des agents de contrôle.

Comme nous l'avons déjà vu, une proposition de loi de M. Fleury-Ravarin, député, avait même émis la prétention d'imposer à toutes les Sociétés la tenue d'une comptabilité standard.

Quelques indications doivent cependant être données sur les *modalités d'inscription* des ventes ou courtages.

L'impôt ne portant que sur le montant des ventes effectivement et définitivement réalisées, il faut qu'il y ait eu *vente*, c'est-à-dire que la marchandise ait été livrée et le prix payé pour donner lieu à la perception de la taxe.

Cette théorie, qui concilie l'article 1583 du Code Civil et la pratique administrative a été résumée en une formule particulièrement heureuse par MM. Allix et Lecerclé(1) qui voient dans la conclusion de l'affaire le fait générateur de l'impôt et l'exigibilité de ce dernier dans le règlement du marché.

La somme qui doit être portée sur le registre est celle qui a été *payée*, même si l'acheteur s'est acquitté en valeurs ou en marchandises, donc compte tenu des *escomptes* et rabais qui ont pu être consentis et qui doivent être déduits. Par contre, les commissions, frais de vente, salaires, courtages et impôts doivent être compris pour le calcul de la taxe.

L'acompte vaut paiement partiel.

Les *arrhes* déposées comme avances ne sont soumises à

(1) La taxe sur le chiffre d'affaires, p. 114 et suivantes.

l'impôt que quand elles sont définitivement acquises, c'est-à-dire quand la vente est réalisée. Au cas où elles sont versées pour servir de moyen de dédit, elles sont de suite la propriété du vendeur

Quelques difficultés peuvent s'élever pour distinguer les filiales des succursales, en effet l'impôt n'est dû que dans le cas de vente à une filiale. Généralement, l'on admet qu'il y a filiale dans le cas d'une individualité commerciale distincte, le fait qu'il y ait une facture ou non n'ayant par lui-même aucune signification.

Par ailleurs, pour les ventes faites « franco », le vendeur paie l'impôt sur les frais de transport et sur les droits d'octroi inclus dans le prix de vente.

En ce qui concerne les fournisseurs de services, l'impôt n'est acquitté que sur le montant des courtages, commissions, remises, intérêts, escomptes, agios et autres produits définitivement acquis, c'est donc ce prix qui doit être indiqué.

L'impôt porte donc ici non sur le chiffre d'affaires, mais sur la rémunération.

Beaucoup d'affaires de cette nature sont la résultante d'un *contrat de commission*. Ce dernier se distingue de la vente en ce qu'il nécessite un mandat préalable et que le commissionnaire n'est jamais propriétaire et a l'obligation de rendre compte.

Cependant, pratiquement, la distinction est souvent fort délicate et donne lieu à des cas d'espèces très difficiles à trancher. Le cas intéresse particulièrement de multiples affaires d'intermédiaires, qui ne pourraient être réalisées, si elles devaient être astreintes à l'impôt *ad valorem*.

La taxe porte sur le montant brut des courtages, il n'y a d'exception que pour le contrat de transport où les débours afférents au transport lui-même et les frais de dédouanement ne rentrent pas dans le calcul de l'impôt.

Après ces quelques explications indispensables, voyons les *mentions* que doivent contenir les livres. Doivent y être indiqués :

- α) la date de chaque opération,
- β) la vente ou le service rendu,
- γ) le montant du paiement ou de la rémunération.

Pour les affaires au comptant d'une valeur inférieure à 100 francs et concernant des objets non soumis à la taxe de luxe, une inscription globale à la fin de la journée suffit.

Quand il s'agit d'une affaire de plus de 500 francs conclue avec un autre commerçant, le registre doit mentionner le nom et l'adresse de cet autre commerçant.

Toutes ces opérations doivent être totalisées à la fin du mois.

Des formalités spéciales sont exigées des Sociétés qui vendent des *objets de luxe* à des commerçants qui achètent pour revendre. Elles doivent porter l'inscription suivante « vente à un commerçant, taxe de 2 % ».

Un arrêté du 4 août 1920 a réglementé les conditions moyennant lesquelles cette réduction de taxe est accordée :

α) le vendeur doit ouvrir à l'intermédiaire acheteur un compte ou bien lui délivrer un carnet d'escompte;

β) l'acheteur doit certifier au vendeur qu'il est soumis à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux ou qu'il en est exonéré;

γ) le commissaire doit tenir un registre où il porte ses achats d'objets de luxe;

δ) la facture doit être transmise au vendeur par l'acheteur après qu'il y aura mentionné la date portée sur son livre ainsi que le numéro d'inscription.

c) Mais la tenue d'une comptabilité ne suffit pas pour satisfaire aux exigences de la loi, il faut de plus que l'assujetti fixe lui-même l'assiette de la taxe.

C'est à cette obligation que correspond pour le redevable le *dépôt d'un relevé tous les mois* au bureau de l'Administration compétente. Quand le paiement est réalisé par traite, le relevé est adressé à l'agent qui a qualité pour émettre cette traite.

Il s'effectue par l'envoi ou la remise d'une lettre affranchie.

Ce relevé doit être daté, certifié et signé par le représentant de la Société.

Bénéficiant d'une exception analogue à celle qui est accordée aux maisons d'alimentation à succursales multiples au

sujet de la déclaration d'existence, toutes les Sociétés peuvent confectionner et envoyer du siège social les relevés de leurs agences ou succursales au receveur du bureau du lieu de la vente de chaque département intéressé.

Exception est pourtant faite pour les agences qui n'ont pas de comptabilité propre et dont le chiffre d'affaires doit être déclaré avec celui du siège social.

Toute remise ou tout envoi de relevé donne lieu à la délivrance d'un certificat de dépôt, même s'il s'agit d'un relevé négatif, dont le dépôt avec date et signature est également obligatoire.

Il doit contenir les *indications* suivantes :

- 1° le nom et l'adresse du bureau auquel il est adressé;
- 2° le mois qu'il concerne;
- 3° le siège de la Société, de l'agence ou de la succursale;
- 4° la nature de l'industrie, du commerce ou des affaires;
- 5° la catégorie de classement de l'industrie, s'il y a lieu;
- 6° le montant total des affaires du mois en distinguant celles soumises aux différentes taxes.

Il ne doit donc pas être fait mention des affaires exonérées de l'impôt.

De plus, un arrêt du Conseil d'Etat du 27 janvier 1925 a décidé que le montant de l'impôt doit y figurer. Le total de la taxe du mois est arrondi au franc supérieur.

Les *affaires résiliées ou annulées* doivent être portées pour mémoire, mais quand la résiliation ou l'annulation a eu lieu postérieurement au paiement de l'impôt, un état spécial doit être rédigé qui comprend :

- 1° la nature de l'obligation initiale, le nom et l'adresse de la personne avec qui elle a été conclue;
- 2° la date de l'opération;
- 3° la page et le livre de comptabilité où elle est inscrite;
- 4° le montant de la somme remboursée ou impayée.

Il y a lieu de signaler à ce sujet que les affaires ainsi annulées peuvent présenter de sérieuses complications de comptabilisation, dans le cas, par exemple, d'un magasin reprenant en charge une marchandise qui avait été vendue avec droit à un escompte ultérieur à l'acheteur, parce que ce

dernier était actionnaire ou faisait partie d'un groupement bénéficiant d'une remise sur les prix habituels. Comment, au moment du rendu, le magasin pourra-t-il déterminer que cette marchandise a ou n'a pas bénéficié d'un escompte? et toutes les ristournes consenties à ce titre étant chaque mois déduites en bloc du chiffre d'affaires imposable, comment pourra-t-on savoir quelles sont les ventes annulées, qui doivent être comptabilisées sans déduction de cette même ristourne?

Comme nous l'avons déjà vu, si l'imputation est impossible, aucune *restitution* ne peut avoir lieu sans une demande spéciale sur papier timbré.

La répétition ni l'imputation ne peuvent être réclamées plus de deux ans à partir de la perception : la *prescription* peut donc jouer contre le vendeur, dans le cas où la marchandise lui serait tardivement rendue à la suite d'un vice de fabrication ou pour toute autre cause.

Le relevé ne doit contenir aucune indication relative aux affaires exonérées de l'impôt.

Il n'a à faire mention que du total des opérations du mois rangées par catégorie, lorsque la comptabilité contient le détail des opérations annulées, par exemple s'il y a un livre des traites impayées et des marchandises rendues.

Toutes les sommes *payées* doivent être relatées dans le relevé et elles supporteront la taxe, même si l'affaire finalement se solde par une perte, dont la Société pourrait justifier avec preuves à l'appui. Par exemple, si sur un objet vendu pour le prix de cent francs, l'acheteur n'a réglé que dix francs, ces dix francs sont soumis à la taxe.

Il y a lieu en effet d'observer que l'impôt sur le chiffre d'affaires est dû, en dehors de toute considération de bénéfice ou de gain, du seul fait qu'il y a encaissement du produit d'une vente ou d'un service, même s'ils ne comportent qu'une perte importante, dans le cas par exemple où une machine perfectionnée est liquidée à la ferraille.

Certaines discriminations sont permises. Ainsi quand il est facturé à part, le prix des *emballages des objets de luxe* n'est soumis qu'au taux de 2 %, sauf s'ils constituent par eux-mêmes un article de luxe.

D'autre part, lorsqu'il y a *restitution d'emballages* ou de

réciipients dont la valeur n'excède pas huit francs, si la restitution vient en déduction d'autres objets vendus, on ne déclarera au fisc que le prix net de la vente. Quand leur valeur excède huit francs, le total des emballages est déduit à la fin du mois sur le relevé et les justifications nécessaires doivent être fournies.

La comptabilité devra d'ailleurs toujours permettre de procéder aux vérifications nécessaires.

Les *insuffisances* ou *omissions* sont passibles d'une amende atteignant cinq fois le montant de l'impôt avec minimum de 50 francs plus les décimes.

Les jours de dépôt du relevé sont fixés pour chaque catégorie de redevables par les directeurs départementaux de l'Enregistrement et des Contributions Indirectes.

d) Le relevé mensuel doit être accompagné de la somme représentant le *montant de l'impôt*.

Quelques facilités sont accordées aux redevables : ainsi, moyennant une autorisation spéciale dans les places bancaires, les Sociétés pourront s'acquitter au moyen de traites émises par l'Administration et dont les frais réduits comparativement aux effets ordinaires sont de 20 centimes plus les frais de recouvrement par poste. Ce ne sont en fait que des quittances spéciales présentées aux redevables par la poste. Les autres *moyens de libération* sont le paiement en espèces, par mandat-poste ou mandat-contribution, par chèque postal, par chèque barré avec la mention « Banque de France » et même en pratique par chèque non barré tiré sur n'importe quelle banque.

L'article 67 de la loi du 25 juin 1920 permettait à certaines Sociétés, comme les banques et les entreprises de transport de déposer leurs relevés à une époque autre que le mois; l'intérêt de cette mesure venait de ce que leurs arrêtés de comptes ne pouvaient être faits à la fin de chaque mois. Cette tolérance n'existe plus depuis la création du régime des acomptes provisionnels.

De plus, la plupart des affaires importantes ont renoncé à la faculté de ne payer le chiffre d'affaires que sur des ventes effectivement réglées, cette discrimination étant par trop compliquée et préférant verser l'impôt sur toutes les ventes effectuées, qu'elles aient été réalisées au comptant ou opérées

à terme, de telle sorte que, bien malgré elles, elles doivent faire à l'Etat l'avance de l'impôt. C'est ainsi notamment qu'on opère toujours en matière d'escompte dans les banques, et si un effet à l'échéance est impayé, la Société trouve moins onéreux de ne pas demander la restitution de l'impôt, plutôt que d'être obligée de fournir des justifications et de multiples états. De même, si la Société est en compte avec un client, qui reste finalement débiteur d'un solde irrécouvrable, il sera généralement impossible d'obtenir la restitution de l'impôt afférent à ce montant, parce qu'on ne pourra pas isoler au sein du compte-courant le débit correspondant générateur dudit impôt.

A chaque paiement de l'impôt, la délivrance d'une quittance et l'apposition d'un timbre sont obligatoires, sauf quand le règlement a eu lieu par chèque, chèque postal ou virement postal.

Le *retard* dans le paiement comporte une amende de 1 % par mois pendant le premier trimestre sur le montant de l'impôt dû, de 1,50 % par mois pendant le second trimestre et de 2 % par mois ensuite.

Un *délai de grâce* de trois jours ouvrables est accordé avant l'application des sanctions.

e) Enfin, pour pouvoir vérifier si les Sociétés ont bien établi l'assiette de l'impôt, un contrôle est indispensable.

Il fait l'objet de la dernière obligation à laquelle sont assujettis les redevables : la *production des justifications nécessaires*.

En principe, elle ne regarde pas les établissements soumis au régime du forfait, mais, en fait, ceux-ci sont bien obligés d'user de leur comptabilité pour pouvoir discuter avec l'Administration lors de la fixation du montant du forfait.

Les pièces justificatives doivent être *conservées* trois ans dans les archives des Sociétés, délai qui peut se trouver augmenté en cas de litige.

Ce *droit de communication* est très large, ainsi que le montre la formule de l'article 32 de la loi du 31 juillet 1920. « Tous les livres et documents annexes, notamment les pièces de recettes et de dépenses » doivent être présentés « à toute réquisition des agents du Trésor ayant au moins le grade de contrôleur ou d'inspecteur-adjoint. »

Les livres qu'ils pourront consulter sont donc le registre spécial, les livres de commerce obligatoires, les livres de commerce auxiliaires, les comptes clients, les contrats et marchés, les inventaires de stocks, les rouleaux totalisateurs, etc.

En principe, les bilans et les comptes en banque n'ont pas à être communiqués, mais, en fait, les Sociétés étant astreintes au contrôle de l'impôt des bénéfices industriels et commerciaux, cette réserve est sans intérêt.

La loi n'oblige cependant pas les redevables à se faire délivrer des factures pour chacun de leurs achats, mais ils doivent garder la liasse de celles qu'ils ont reçues et la communiquer aux agents de contrôle. Lorsqu'il s'agit d'opérations à la commission, il faut qu'il y ait un contrat et pouvoir en justifier.

Dans le même ordre d'idées, l'autorité judiciaire peut avertir l'Administration qu'elle a recueilli des indications susceptibles de faire présumer une fraude, même si ces renseignements lui sont fournis par une instance civile ou commerciale se terminant par un non-lieu.

Les règles ordinaires en matière de droit de communication s'appliquent ici, cependant on peut faire quelques remarques :

En matière de chiffre d'affaires, l'Administration n'est pas liée par le secret professionnel et la procédure est publique.

Aucune des limitations prévues par la loi du 22 frimaire an VII en ce qui concerne les jours et la durée de la communication ne s'applique ici. Par contre, il est interdit aux agents de l'Administration d'effectuer des visites domiciliaires.

Le *refus de communication* est sanctionné par une amende de 500 à 5.000 francs en principal et par une astreinte de 100 francs au minimum par jour de retard. Son point de départ est la date de la notification du procès-verbal qui sera dressé pour constater le refus d'exécuter le jugement régulièrement signifié, elle ne cessera que le jour où l'agent de contrôle aura mentionné sur le registre qu'il en a obtenu communication.

La taxe sur le chiffre d'affaires ne frappe que les opérations effectuées à l'intérieur du pays; quant aux opérations

traitées avec l'étranger, seules sont actuellement frappées celles qui proviennent de l'importation, depuis qu'a été supprimée la taxe à l'exportation.

Nous indiquerons très succinctement les formalités qu'entraînent ces opérations, tant à l'importation qu'à l'exportation.

La *taxe à l'importation* est déterminée d'après la valeur des objets sur le marché intérieur et est payée par l'acheteur sur le montant total de l'opération.

Elle est perçue au comptant par l'Administration des Douanes avant la prise de possession des marchandises et sur la production de la déclaration d'importation.

La *taxe à l'exportation* a été créée par l'article 54 de la loi du 4 avril 1926, puis remplacée par la loi du 12 août 1926, qui a étendu aux ventes à l'exportation le régime de l'impôt sur le chiffre d'affaires qui n'avait grevé jusque-là que les ventes à l'intérieur.

La déclaration et le paiement s'en effectuaient comme pour l'impôt sur le chiffre d'affaires; la perception de cette nouvelle taxe a été suspendue par le décret du 4 janvier 1927.

C'est dire qu'elle n'a fait que passer, telle un météore dans le firmament fiscal, et pourtant si courte qu'ait été son existence, elle n'en a pas moins suscité les plus graves difficultés dans son application et donné naissance à des litiges d'une extrême gravité.

L'établissement de cette taxe peut en effet être donné comme un exemple typique de réglementation bâclée et de rédaction incompréhensible, prêtant à toutes sortes d'interprétations : sans que le texte de la loi l'indiquât clairement, l'Administration a pu soutenir notamment que la nouvelle taxe s'appliquait même aux marchandises entrées en France sous le bénéfice de l'admission temporaire, de telle sorte que des matières précieuses, par exemple, importées pour subir un simple affinage, se voyaient réclamer lors de leur réexportation un droit de 2 % *ad valorem* très supérieur à la rémunération payée pour ledit affinage.

C'était donc la ruine pure et simple de nombre d'industries de transformation. Aussi le législateur dut-il presque aussitôt faire machine en arrière, sans que pour cela l'Administration ait renoncé le moins du monde à dresser contra-

vention et à soutenir des procès contre de très honorables Sociétés, coupables seulement de n'avoir pas interprété comme le fisc les dispositions obscures de textes incompréhensibles.

La procédure du passavant a été supprimée par la loi du 31 décembre 1927.

L'exonération d'impôt, dont bénéficient les ventes à l'exportation nécessite, de la par du vendeur et du commissionnaire, de nombreux registres de livraisons et d'expéditions avec des indications de toutes sortes, qui doivent être reproduites sur le titre de mouvement, sauf dans le cas où les objets sont soumis à des impôts intérieurs perçus par les Contributions Indirectes.

Des formalités particulières, dont notamment la production d'un certificat de sortie, sont imposées aux collectivités faisant le commerce des pierres et des métaux précieux.

On peut juger par là du travail considérable que représente pour une Société la détermination de l'assiette de l'impôt. Même pour de moyennes entreprises, il ne faut pas moins chez certaines de trente journées d'employé par an, pour faire face à la confection de tous ces registres, états et relevés nécessaires. D'ailleurs, n'est-il pas remarquable que cet impôt qu'on a appelé la « bête de somme » du budget et qui est celui qui rapporte le plus au Trésor, soit quelque neuf milliards, n'ait nécessité que la création de quelques postes d'agents de contrôle pour une perception qui est facile et peu coûteuse, du moins pour le fisc.

La tâche des Sociétés n'est d'ailleurs pas facilitée par la parfaite incompréhension de certaines lois. On a souvent cité comme modèle un texte se rapportant justement à notre matière et qui dit : « La taxe de 1,30 % ne porte que sur la partie des pâtés ou saucissons fabriqués en gros et qui correspond à la valeur de la viande autre que celle du porc entrant dans leur confection suivant un rendement forfaitaire à déterminer d'accord avec l'Administration. » Elle ne l'est pas plus par « les étranges méthodes de législation actuelles, qui obligent pour suppléer à la carence du texte, à régler le régime de l'impôt par voie de simples circulaires administratives et qui amènent les services à fixer eux-mêmes, à leur guise et

de leur propre autorité, les modalités d'assiette et de recouvrement » (1).

Toutes ces formalités atteignent-elles leur but, empêchent-elles la fraude? On peut répondre négativement: la plupart des assujettis au forfait paient une somme d'impôt dérisoire par rapport au chiffre d'affaires qu'ils traitent; beaucoup de commerçants n'inscrivent sur leurs registres qu'une minime partie de leurs ventes; aucun contrôle n'est d'ailleurs possible, lorsque la vente est faite à des particuliers.

Il faut noter pourtant que les Sociétés, hormis celles qui ne sont que la façade d'affaires particulières, ne peuvent en principe se soustraire à l'impôt sur le chiffre d'affaires, puisqu'elles ne peuvent échapper à l'obligation d'inscrire toutes les opérations sur leurs livres.

(1) ALLIX et LECERCLÉ, *La taxe sur le chiffre d'affaires*, p. 344.

SÉCTION II

Les lois sociales

CHAPITRE I

LES ACCIDENTS DU TRAVAIL

La loi du 9 avril 1898, qui substitue la notion du risque à la responsabilité de droit commun, en matière d'accidents du travail, entraîne pour les Sociétés assujetties l'accomplissement de quelques obligations, principalement en ce qui concerne les *déclarations d'accidents*. Aux termes de l'article 11 de cette loi, modifié par la loi du 22 mars 1902, les chefs d'entreprise sont tenus de déclarer à la mairie du lieu de l'accident et dans le *délai* de 48 heures, délai courant d'heure à heure et ayant son point de départ au moment où l'ouvrier a cessé son travail, tout accident ayant entraîné une incapacité de travail, c'est-à-dire ayant nécessité une interruption de l'emploi due à un accident corporel.

Loin de nous l'idée de critiquer ce système qui est certainement celui qu'il fallait adopter, le patron étant plus à même que tout autre pour effectuer la déclaration au lieu indiqué et dans les formes prescrites. Il n'en reste pas moins que cette obligation occasionne aux entreprises un certain nombre de formalités et par suite une perte de temps appréciable.

La loi de 1898 ne précisait pas expressément ce que devait contenir cette déclaration, elle se bornait à indiquer que devaient s'y trouver les noms et adresses des témoins. Il en résultait dans les renseignements de fâcheuses lacunes qui ne pouvaient être facilement comblées, ce qui entravait le bon fonctionnement de la loi.

La loi du 22 mars 1902, complétée par le décret du 23 mars 1902, a mis fin à cet état de choses en fixant les *indications* que doit contenir le relevé.

C'est ainsi que doivent être mentionnés :

- 1° la dénomination et le siège de la Société,
- 2° la nature de l'établissement,
- 3° les nom, prénoms, âge, sexe, profession et adresse de la victime,
- 4° le lieu précis où l'accident s'est produit,
- 5° la date et l'heure de l'accident,
- 6° sa nature, c'est-à-dire l'engin, le travail ou le fait qui l'a occasionné,
- 7° la nature des blessures,
- 8° les noms, professions et adresses des témoins,
- 9° le titre et le siège du syndicat de garantie, de la Société mutuelle ou de la compagnie à primes fixes qui assure le chef d'entreprise. S'il n'y a pas d'assureur, ce fait devra être déclaré expressément.

Il devra y avoir autant de déclarations qu'il y a de victimes.

Le maire de la commune où a lieu l'accident en dressera procès-verbal et délivrera immédiatement un récépissé.

La loi de 1898 exigeait que chaque déclaration fût accompagnée d'un *certificat médical*. Le texte de 1902 a supprimé cette obligation, qui nécessitait des frais nombreux pour des accidents très bénins, n'entraînant pas une incapacité de travail de plus de quatre jours. Par contre, il l'a maintenue avec juste raison, si la victime ne reprend pas son travail dans les quatre jours qui suivent l'accident. Dans ce cas, les chefs d'entreprise doivent déposer à la mairie, qui leur en délivre immédiatement un récépissé, un certificat de médecin indiquant l'état de la victime, les suites probables de l'accident et l'époque à laquelle il sera possible d'en connaître le résultat définitif.

Si le médecin requis refuse d'établir un certificat, la Société devra s'adresser au juge de paix pour obtenir la désignation d'un médecin par justice.

Toute déclaration d'accident, qui n'aura pas été faite, ou qui n'aura pas été souscrite dans les termes prévus par le décret (omission d'une mention, déclaration tardive, déclaration globale pour plusieurs accidents), entraîne pour l'em-

ployeur une *amende* de 1 à 15 francs en principal, et, en cas de récidive dans l'année, de 16 à 300 francs. Il en est de même si les règles prescrites pour le certificat médical ne sont pas observées.

Ces contraventions ne nécessitent pas pour être appliquées une intention coupable, elles punissent l'omission et la négligence tout autant que la mauvaise foi. Cependant celle-ci pourra être sanctionnée, vu la marge qui existe entre le minimum et le maximum et la faculté qu'a le juge de faire varier les pénalités au moyen des circonstances atténuantes. De plus, en cas d'impossibilité absolue dûment constatée, aucune pénalité ne devra être imposée.

L'application de cette loi qui, pour les petites Sociétés, ne représente pas un grand surcroît de travail, nécessite au contraire dans les grandes collectivités toute une organisation de service chargé de suivre chaque accident, aussi léger soit-il, depuis la déclaration jusqu'au règlement final par la compagnie d'assurances, lequel ne constitue d'ailleurs généralement qu'un remboursement, souvent même partiel, à la Société, des avances qu'elle a consenties à l'accidenté pendant la période de cessation du travail, car, dans le cas, par exemple, d'un employé payé au mois, la plupart des entreprises continuent à régler à l'accidenté l'intégralité de son salaire pendant au moins les trois premiers mois.

CHAPITRE II

LES RETRAITES OUVRIERES ET PAYSANNES

Cette loi, en date du 5 avril 1910, complétée par le décret du 25 mars 1911, représente la première tentative du législateur dans le but de procurer aux assujettis une pension-retraite, grâce à la triple collaboration du futur retraité, du patron et de l'Etat. Elle ne présente pas à l'heure actuelle un bien grand intérêt du fait de son application réduite, qui, dès l'origine, s'est heurtée à la résistance des salariés. et on peut dire que seules les personnes approchant de l'âge-limite qui donnait droit à la retraite se sont soumises à la dite loi, qui présentait pour elles un intérêt certain.

C'est ainsi que beaucoup, pour avoir cotisé quelques années seulement et versé une somme infime, touchent actuellement, grâce aux majorations successives qui ont été votées, une pension minima de cinq cents francs par an. L'opération n'a donc pas été mauvaise pour eux; par contre, elle n'est pas sans être fort onéreuse à la collectivité.

Mais ce qui, dans les retraites ouvrières et paysannes, est surtout intéressant, à notre point de vue, c'est que nous y trouvons le premier essai basé sur la *collaboration obligatoire* du patron, pour assurer le fonctionnement de la loi.

D'où on peut conclure que la loi sur les retraites ouvrières et paysannes n'a été qu'une sorte de répétition avant la mise en application de la loi sur les assurances sociales, qui elle-même n'apparaît pas pour l'instant comme une loi bien définitive.

Mais ce fut une initiative, qui, nous l'avons vu, ne rencontra pas grand succès : elle souleva même, aussi bien du côté ouvrier que du côté patronal, d'unanimes protestations. Les Unions et Groupements de l'Agriculture, de l'Industrie et du Commerce s'élevèrent à l'envi contre ce qu'ils appelaient le « déshonneur de devenir auxiliaires du fisc ».

De plus, il n'apparaissait pas très élégant de la part du législateur de se décharger sur l'employeur d'une tâche que l'Etat n'était pas capable d'assumer.

Les temps ont bien changé et, si l'enthousiasme fait toujours défaut, il faut avouer que depuis lors l'esprit de résignation a eu maintes occasions de remplacer cette belle indignation d'antan : à l'heure actuelle, en effet, tout employeur est bien forcé de remplir ce rôle de *collecteur d'impôts*, même dans ce qu'il peut avoir de plus désagréable, puisque la collaboration des redevables est devenue une des pierres angulaires de l'édifice fiscal.

Contrairement à ce qui existe en matière d'assurances sociales, la loi sur les retraites ouvrières et paysannes n'oblige pas l'employeur à déclarer les assurés, mais elle le contraint à dénoncer les récalcitrants, ce qui n'est pas pour faciliter les bons rapports entre patron et ouvriers, et surtout elle l'astreint à assurer le paiement des cotisations.

Ce rôle de collecteur d'impôts, assumé gratuitement par les entreprises, ne peut leur rapporter que des frais, ne leur procurant aucun avantage et leur faisant assumer une responsabilité bien périlleuse.

Lors de chaque paye, la Société est tenue de *prélever* sur le salaire de l'assujéti une *cotisation* proportionnelle à la période envisagée par rapport à la cotisation totale de l'année entière. Elle y joint une somme équivalente qui représente sa cotisation patronale. Et pour avoir une preuve de ce double versement, elle appose, sur la carte annuelle du futur retraité, un *timbre-retraite*, dit timbre mixte, qui comprend le timbre-assuré et le timbre-patron. La date de l'apposition doit figurer sur les timbres, sinon, ceux-ci sont présumés représenter des versements personnels de l'assuré.

A cette heureuse époque, où les centimes et mêmes les demi-centimes avaient encore une valeur, l'emploi des timbres résolvait les difficultés de règlement des centimes, qui ne pouvaient être payés en monnaie, s'ils n'étaient pas multiples de cinq.

Certaines situations pouvaient cependant donner lieu à des complications de calcul, par exemple lorsque le travail était intermittent au cours de l'année. Dans ce cas, l'employeur effectuait une retenue déterminée par journée de

travail suivant la catégorie à laquelle appartenait le salarié.

De même la cotisation était fixée à 1 % du salaire, lorsque celui-ci s'appliquait à moins d'une journée ou lorsque le travail était effectué à domicile, étant d'autre part admis qu'aucune retenue ne devrait plus être faite, lorsque le chiffre maximum du versement obligatoire pour l'année aurait été atteint.

Le système adopté se différencie donc de celui appliqué pour les assurances sociales, qui, au lieu d'une cotisation fixe, a prévu des contributions variant suivant la rémunération.

Dans de nombreux cas, l'ouvrier cherche à se soustraire à l'application de la loi, en ne présentant pas sa carte à la Société. Celle-ci n'a pas à contrôler les assujettis, cependant si les salariés soumis aux obligations de la loi s'abstiennent de présenter leur carte d'assurance au moment de la paye pour l'apposition des timbres, l'employeur doit se libérer de sa cotisation patronale en la versant au *greffe de la justice de paix* à la fin de chaque mois. Ces versements doivent être accompagnés d'une *déclaration* mentionnant les périodes pendant lesquelles ont été employés les salariés dépourvus de cartes, leurs noms et prénoms et toutes les indications utiles pour constater leur identité. Cet envoi, s'il avait lieu par la poste, ne donnait pas lieu à la franchise postale; ainsi en avait décidé le Ministre des Finances de l'époque, sous prétexte que les frais de timbre représentent l'équivalent du dérangement des personnes qui n'utilisent pas ce moyen.

De même un avis relatif à l'article 265 de la loi du 13 juillet 1925 précise les obligations des patrons par rapport aux salariés retraités ou âgés de plus de 60 ans. Ils doivent, à la fin de chaque mois, verser à la *caisse du percepteur* les contributions patronales pour les salariés qui ont cessé d'être soumis aux obligations de la loi, soit du fait qu'ils sont bénéficiaires d'une retraite ouvrière ou de toute autre retraite constituée en vertu d'une législation et d'une réglementation spéciale, retraite déjà liquidée ou en instance de liquidation, soit qu'ils ont atteint l'âge de 60 ans et ne sont pas appelés à bénéficier de la loi, mais cette obligation ne s'applique pas aux salariés qui, en raison de leur rémunération, ne sont pas assujettis à la loi.

Cette cotisation de l'employeur ira au *fonds de réserve*,

transféré depuis la loi sur les assurances sociales, au fonds de majoration et de solidarité. Une déclaration, identique à celle qui est fournie à l'occasion des versements patronaux au greffe de la justice de paix, devra accompagner ce versement.

Toutes ces obligations patronales, si elles n'ont pas été strictement exécutées, sont passibles de *sanctions* sévères. La loi inflige à l'*employeur* une amende égale aux versements qu'il a omis d'effectuer, sans préjudice du paiement de sa quote-part de cotisation. Cette contravention est prononcée par le tribunal de simple police et exige une faute de la Société.

La faute de l'*assujetti* était au moins en principe également sanctionnée de la même façon, système bien supérieur à celui des assurances sociales qui n'a envisagé en pareil cas aucune pénalité.

Un point reste encore à signaler, les salariés faisant partie des Sociétés de secours mutuels, de syndicats professionnels ou titulaires de livrets de caisse d'épargne ordinaire ou postale, peuvent effectuer le paiement de leur cotisation aux caisses de ces Sociétés ainsi qu'à tous les organismes de gestion des retraites.

Ainsi les Sociétés devront vérifier si la carte annuelle porte bien une mention datée et signée du président de la caisse, auquel cas elles n'apposeront sur cette carte qu'un timbre patronal. De plus, ces caisses ou syndicats sont indemnisés de leurs frais par une indemnité de 5 % sur les cotisations ouvrières et de 1 % sur les cotisations patronales qu'elles encaissent, pourquoi n'en est-il pas de même pour les simples employeurs?

CHAPITRE III

L'EMPLOI OBLIGATOIRE DES MUTILES DE GUERRE

L'emploi obligatoire des mutilés de guerre n'a été imposé que par la loi du 26 avril 1924, et encore l'application de cette dernière ne date-t-elle que du décret du 9 juin 1928. Y sont assujetties les Sociétés industrielles et commerciales employant de façon régulière plus de dix salariés âgés de plus de 18 ans et les Sociétés agricoles ou s'occupant d'exploitations forestières comportant plus de quinze salariés.

Les obligations qui en découlent sont au nombre de *cinq*; nous n'insisterons que sur celles entraînant des formalités :

1° Les entreprises doivent employer un *certain pourcentage* de mutilés titulaires d'une pension de la loi du 31 mars 1919 ou de pensionnés, hommes ou femmes, pour accidents du travail, étant entendu que les mutilés d'au moins 80 % comptent pour deux unités. Le taux actuel est de 10 %. Il est beaucoup trop élevé et le devient davantage au fur et à mesure que nous nous éloignons de la période des hostilités.

Il est facile de s'en convaincre, si l'on considère que la Pologne et l'Allemagne se sont contentées d'un taux de 2 %.

Pour le calcul des 10 %, on ne tiendra pas compte des apprentis et des volontaires non rémunérés.

2° Elles doivent se soumettre à la *procédure d'embauchage* réglementée par la loi.

Dans les 48 heures de toute vacance d'emploi, la déclaration devra en être faite par lettre recommandée avec accusé de réception à l'Office public de placement de la localité. Cette obligation ne s'impose évidemment que si la proportion des

mutilés ou des pensionnés n'est plus conforme au pourcentage fixé par la loi. Les établissements, en principe, peuvent user d'un autre procédé pour avertir l'Office, mais en fait la lettre recommandée avec accusé de réception est le seul moyen qui leur permet de prouver qu'ils ont bien suivi les prescriptions de la loi. Son coût est évidemment assez élevé, 2 fr. 50 à l'heure actuelle, surtout pour les grandes usines où tous les jours se produisent une cinquantaine de vacances.

Aussi, certaines Chambres syndicales préconisent-elles une méthode très simple que le législateur ferait bien de consacrer. Les entreprises feraient une déclaration indiquant leur personnel global, les mutilés qu'elles doivent employer, le nombre de ceux déjà occupés et le reste de places disponibles. Dès que les collectivités rempliraient les prescriptions de la loi, elles avertiraient de nouveau l'Office. Malheureusement, la plupart des Offices n'ont pas l'air d'apprécier beaucoup la simplicité et les Sociétés qui suivent ce système ont toutes chances de se voir taxer, comme n'étant pas en règle.

L'Administration dit bien que si l'on ne doit proposer à l'Office que des emplois où les mutilés ne peuvent satisfaire, il est inutile de déclarer les vacances, ce n'est cependant pas un procédé à recommander.

L'Office, une fois prévenu, a huit jours pour présenter un pensionné à la Société; pendant ce temps, celle-ci peut cependant, en dehors de l'Office, embaucher un mutilé s'il s'en présente. Passé ce *délai* et pendant les huit jours qui suivent, l'employeur est libre d'engager tel salarié qu'il lui plaît.

Une fois ces deux délais de huit jours écoulés, l'Office peut à nouveau présenter un candidat, si l'entreprise n'en a pas encore embauché.

Ce délai de huit jours, que l'Office public de placement se réserve pour présenter un candidat, est souvent très gênant, surtout pour les petites Sociétés qui doivent laisser l'emploi inoccupé et renoncer à toute recherche de personnel pendant ce laps de temps. Aussi, cette obligation engendret-elle des pratiques fâcheuses, l'employeur déclarant vacante une place qui exige un ouvrier très spécialisé, et assuré que l'Office ne lui enverra personne, il embauche qui il lui plaît.

Ce genre de procédure, par suite sans doute d'une omis-

sion du législateur, n'est pas employé pour l'embauchage des veuves de guerre.

3° Les pensionnés présentés par l'Office doivent être *pris à l'essai*, huit jours si ce sont des ouvriers, un mois si ce sont des employés. Si l'employeur ne les accepte pas à l'essai, sans fournir aucune raison, il est considéré comme n'ayant pas fait d'offre d'emploi.

S'il refuse de les soumettre à une période d'essai et s'il en indique les motifs au directeur de l'Office départemental de placement, ce dernier statue dans les 48 heures. Dans les trois jours de la réception de la lettre, la Société pourra faire appel de la décision au Préfet ou au Sous-Préfet qui avisera le président de la commission d'arrondissement. Celui-ci décidera en dernier ressort si le refus opposé par l'entreprise était justifié.

4° Les mutilés devront être *payés au taux limite* fixé par l'Administration. Une légère réduction de salaire est autorisée pour les mutilés titulaires d'une pension d'au moins 80 %. Les demandes de fixation de salaires donneront lieu à l'envoi de lettres recommandées adressées au Préfet ou au Sous-Préfet.

Le salaire est fixé par le président de la Commission de contrôle d'arrondissement et, s'il y a appel, par le président de la Commission départementale de contrôle.

5° Les Sociétés doivent *fournir périodiquement des renseignements*, qui sont encore pour elles une source de frais et une perte de temps considérable.

Tout d'abord, elles doivent souscrire une *déclaration* du 1^{er} au 15 janvier de chaque année qu'elles adresseront au Préfet.

Celle-ci suppose un classement minutieux de toutes les pièces nécessaires à son élaboration, ainsi que nous allons pouvoir en juger.

L'employeur doit d'abord mentionner le chiffre total du personnel, puis celui des mutilés titulaires de pensions de plus de 80 %, celui des moins de 80 % et celui des pensionnés du travail. Doivent aussi figurer dans cet état : le nom de chaque pensionné, l'emploi qu'il occupe, sa date d'entrée dans l'établissement, celle de sortie s'il y a lieu, la période

pendant laquelle il a été utilisé, le nombre de journées de travail qu'il a fournies ainsi que les jours de maladie, de congé et d'absence volontaire. Il reste encore une colonne d'Observations à la disposition de qui croirait devoir ajouter d'autres précisions...

Suit le relevé des déclarations adressées en ce qui concerne les *vacances d'emploi*. On y inscrit la nature des emplois, le nombre de vacances qui ont donné lieu à des déclarations, ainsi que la date de ces dernières.

Pour les établissements employant plus de 50 % de main-d'œuvre féminine, est obligatoire la liste des veuves de guerre et assimilées occupées dans l'entreprise avec toutes les indications que nous venons de noter en ce qui concerne les pensionnés.

Enfin devra être joint le *relevé des pièces justificatives*, c'est-à-dire les avis de réception de la poste.

On voit que pour fournir et réunir tous les renseignements que la loi exige, les entreprises doivent tenir à jour un fichier spécial qui nécessite de nombreuses heures de travail.

En plus de ce relevé annuel qui doit être effectué par tous les employeurs ayant occupé plus de dix salariés pendant plus de deux mois, des déclarations en cours d'année doivent être souscrites pour toute modification relative au renvoi, à l'embauchage ou à la nature de l'emploi des ouvriers mutilés.

Toute cette paperasserie, comportant des déclarations multiples, des classements coûteux et des lettres recommandées aussi fréquentes qu'onéreuses, est soumise à des *sanctions* sévères, si elle n'est pas tenue scrupuleusement.

Ces pénalités ne jouent évidemment que si le pourcentage de pensionnés n'est pas atteint, ce qui n'est d'ailleurs pas toujours facile à savoir, car bon nombre de mutilés se font engager sans déclarer leur qualité, dans la crainte de n'être pas embauchés, de voir leur salaire réduit ou leur pension révisée. Le résultat est que beaucoup d'entreprises sont en règle, tout en l'ignorant.

Les Sociétés, qui n'ont pas adressé au Préfet la déclaration annuelle prescrite par la loi, sont à ce titre passibles d'une *redevance annuelle* de 6 francs par jour et par mutilé non employé, qui est perçue au moyen de rôles nominatifs émis par les Contributions Directes.

Sont passibles de la même sanction les entreprises qui, s'étant mises en règle pour la déclaration annuelle, ont omis d'adresser à l'Office de placement les offres d'emploi.

Il semble bien sévère de ne pas leur tenir compte de leur volonté ainsi exprimée de se soumettre à la loi et une mise en demeure préalable devrait leur être adressée avant de les pénaliser.

En ce qui concerne les employeurs qui auront omis parfois de signaler à l'Office public les vacances d'emploi, ils seront soumis à la taxe ci-dessus pour tous les pensionnés qu'ils n'auront pas remplacés. Une tolérance est accordée touchant les emplois de direction dont on ne doit déclarer la vacance qu'au bout de trois mois; elle est d'ailleurs sans intérêt, puisque le règlement d'administration publique les concernant n'est pas encore et ne sera sans doute jamais édicté.

Une *redevance exceptionnelle* est due par les entreprises qui n'ont pas donné aux mutilés et pensionnés le salaire normal déterminé par l'Administration. Elle s'élève au double de la différence entre le salaire payé et le salaire courant, sans préjudice des réparations civiles dues à l'ouvrier lésé.

Toutes ces redevances sont majorées de 100 % en cas de *fausse déclaration* faite sciemment.

Un système particulier est appliqué aux Sociétés dont la main-d'œuvre féminine dépasse 50 %. Si elles n'effectuent pas leur déclaration annuelle, soit dans le délai prescrit, soit après mise en demeure, elles sont considérées comme n'employant aucune pensionnée et taxées à 6 francs par pensionnée qu'elle devrait avoir et par jour, l'année étant considérée comme comportant 300 jours de travail.

En cas de contestation, la Commission départementale de contrôle procède aux rectifications.

Bien entendu, toutes ces prescriptions sont soumises à toutes vérifications et au *contrôle* des inspecteurs du Travail.

CHAPITRE IV

LA TAXE D'APPRENTISSAGE

Elle a été établie par l'article 25 de la loi de finances du 13 juillet 1925 dans le *but* de favoriser l'enseignement technique, l'apprentissage, et de pourvoir aux dépenses des laboratoires scientifiques. Son *taux* actuel est de 0,20 % sur le montant des salaires (art. 9 de la loi du 31 mars 1931), et son rendement annuel est de l'ordre de 75 millions.

Les Sociétés ayant leur siège social dans le Haut-Rhin, le Bas-Rhin et la Moselle en sont exemptées. D'après l'Administration et la jurisprudence, la même *exemption* s'applique aux succursales domiciliées dans ces départements, quoique le siège de l'entreprise ne s'y trouve pas.

Cette loi entraîne pour tous les établissements assujettis, et le sont tous ceux qui sont astreints à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et qui paient plus de 10.000 francs de salaires en espèces dans l'année, l'obligation de souscrire dans les mêmes délais que pour la déclaration des bénéfices, une *déclaration* en double exemplaire, dont l'un est destiné au Préfet, président départemental de l'enseignement technique et l'autre au contrôleur des Contributions Directes.

Elle est faite sur la même formule que celle qui sert à l'impôt des bénéfices industriels et commerciaux et est envoyée au contrôleur des Contributions Directes du siège social, qui doit en délivrer un accusé de réception.

Un état annexe par succursale ou dépôt doit également lui être adressé.

Le décret du 8 avril 1931 nous renseigne sur les *indications* qu'il doit contenir :

a) la raison sociale, le siège et la nature de la Société,

b) le *montant total* des appointements, *salaires* et rétributions quelconques payés pendant l'année précédente, en distinguant :

1° les *sommes versées en argent*. Celles-ci comprennent les salaires, les indemnités complémentaires, telles que de cherté de vie, de logement, de chauffage et les gratifications, enveloppes, commissions, gueltes, participations, pourcentages, etc.

Les salaires de congédiement sont également inclus dans le calcul des sommes, par contre, les indemnités de congédiement correspondant à des dommages-intérêts ne doivent pas entrer en ligne de compte

Mais les émoluments des commissaires aux comptes, les rétributions des représentants de commerce, ainsi que les rémunérations des administrateurs, soumis à l'impôt cédulaire des traitements et salaires, doivent être indiqués. Il en est de même des salaires des voyageurs de commerce, des gérants des magasins de vente à succursales multiples. Par contre, les rémunérations des professions libérales ne sont pas décomptées dans le calcul de la taxe, ainsi que les allocations familiales, la cotisation patronale des assurances sociales, les secours et pensions versées par la Société aux anciens employés, les versements facultatifs aux caisses de retraites ou de secours du personnel.

Ne doivent d'ailleurs figurer sur le relevé que les salaires proprement dits, à l'exclusion de tous remboursements de frais quelconques, c'est ainsi que pour les ouvriers travaillant à domicile, les Sociétés devront distinguer le salaire proprement dit des remboursements de fournitures et de frais généraux.

2° Les *rétributions en nature*. Celles-ci sont très difficiles à établir, d'autant plus que, pour cette taxe, à l'inverse de ce que nous avons vu pour la déclaration des traitements et salaires, une *évaluation* en argent est nécessaire. Le faible taux de la taxe atténue, il est vrai, les inconvénients de cette obligation.

Les avantages en nature sont très variés; nous pouvons citer l'habillement, la nourriture, le logement, le chauffage, l'éclairage, les voitures, les domestiques, etc.

3° Les *pourboires*. Ils ne sont imposés que depuis la loi du 16 avril 1930 et doivent être évalués pour la somme servant au décompte des primes de l'assurance des accidents du travail. La partie du pourboire correspondant à une rémunération doit seule être déclarée, celle comprenant la gratification bénévole n'est pas passible de la taxe.

Si la déclaration n'est pas effectuée en temps voulu, l'Administration mettra la Société en demeure de lui en fournir une, celle-ci aura alors un *délai* de vingt jours pour s'exécuter; passé ce délai, le défaut de déclaration entraînera une majoration de taxe de 100 % et l'assujetti ne pourra bénéficier d'aucune exonération. Il en sera de même pour toute déclaration *inexacte*, le receveur pourra la rectifier et donnera vingt jours au redevable pour lui faire parvenir son accord. Si cet accord ne lui est pas donné, le double droit sera perçu sur la différence.

En outre, et s'il y a lieu, des *demandes d'exonération partielle ou totale* de la taxe, accompagnées d'états-annexes, en cas de dépenses engagées dans plusieurs établissements, doivent être jointes à la déclaration. Elles entraîneront la remise d'un accusé de réception.

Les formules en sont délivrées par les services des Préfectures et constituent un joli modèle de complication administrative.

Elles devront rappeler le montant total des salaires et avantages en nature, puis faire mention :

A) Des *dépenses effectuées directement par les Sociétés* en vue de l'apprentissage et de l'enseignement technique.

Les justifications résulteront des indications suivantes :

a) nombre des employés et ouvriers de plus de 18 ans et de moins de 18 ans;

b) nombre des apprentis de moins de 18 ans, en spécifiant la date d'entrée de chacun. Les copies des contrats ou l'attestation du maire doivent y être jointes;

c) indication sommaire de l'organisation, cours suivis par les apprentis et énumération des charges en résultant :

1° frais de premier établissement et de fonctionnement des cours professionnels;

2° salaires des techniciens affectés exclusivement à l'ap-

prentissage, ceux-ci doivent être dans la proportion minima de un pour dix apprentis;

3° salaires payés aux apprentis, jeunes filles et jeunes gens, pendant les dix premiers mois de l'apprentissage. Un état devra figurer avec la date d'entrée et le paiement mensuel de chaque apprenti;

4° salaires des apprentis pendant les heures de cours professionnels;

5° frais que nécessitent certaines œuvres complémentaires comme l'éducation ménagère, l'orientation professionnelle, les distributions de prix, les expositions de travaux.

B) Des *subventions en espèces ou en nature* attribuées :

1° aux écoles techniques, aux laboratoires,

2° aux œuvres complémentaires de l'apprentissage et de l'enseignement technique, tels que groupements professionnels, centimes additionnels à la patente versés aux Chambres de Commerce, et affectés par celles-ci à des dépenses d'enseignement technique et d'apprentissage, dons aux personnes morales publiques et privées. Cette dernière disposition favorise les œuvres locales, auxquelles les Sociétés font des dons d'autant plus généreux qu'ils réduisent d'autant la taxe d'apprentissage, sur la simple justification à produire des reçus ou certificats délivrés par le Président ou le Trésorier de l'Œuvre. C'est peut-être la raison principale du faible rendement de cet impôt, excellent dans son principe, mais dont l'emploi n'est malheureusement pas toujours très judicieux.

Toutes ces exonérations sont soumises au *contrôle* de l'enseignement technique et des Comités départementaux, attendu que l'assujetti n'en bénéficie pas de plein droit.

En effet, la loi dispose que « des exonérations *pourront être* accordées » et la Chambre a repoussé l'amendement suivant de M. René Lafarge : « Des exonérations correspondant aux dépenses effectuées *seront* accordées aux personnes et Sociétés imposables en considération des dispositions qu'elles prennent en vue de favoriser le développement de l'enseignement technique et de l'apprentissage ».

Tout chef d'entreprise, qui cessera d'être soumis à la taxe, devra en faire la déclaration.

Cette taxe entraîne un droit de communication au profit de l'Administration qui pourra vérifier la comptabilité et les feuilles de paye, mais comme elle a un caractère *confidentiel*, les enquêtes à son sujet doivent être faites par des délégués ayant une lettre de mission officielle. Lorsque la déclaration des bénéfices industriels et commerciaux et celle de la taxe d'apprentissage sont faites sur la même formule, le contrôleur des Contributions Directes ne doit en envoyer au Comité départemental de l'enseignement technique qu'une copie certifiée.

Les *réclamations* sont assujetties à une procédure spéciale. La Société est avisée et dispose d'un délai de dix jours pour présenter ses observations, lorsque le Comité départemental conteste le bien-fondé de la demande d'exonération. Ensuite le Comité statue et l'appel peut être interjeté par la Société auprès de la Commission permanente du Conseil supérieur de l'enseignement, dans les quinze jours de la notification de la décision, ou par le Préfet dans les trois mois. Un mémoire doit accompagner la requête qui doit indiquer si le redevable demande à surseoir au paiement de la partie contestée de la taxe, sous réserve de constitution de garanties. Cette Commission permanente statue en dernier ressort.

CHAPITRE V

LES ASSURANCES SOCIALES

Les obligations qui découlent de la loi du 5 avril 1928, complétée par celle du 30 avril 1930, constituent pour beaucoup d'entreprises la plus lourde des charges qu'elles ont à assumer pour l'application des différentes lois fiscales et sociales.

Encore faut-il remarquer que la loi du 30 avril 1930 est venue réformer sur beaucoup de points de détail celle du 5 avril 1928 et l'a rendue un peu plus sage et moins compliquée, en supprimant une certaine quantité de paperasserie.

Les Sociétés ont cependant encore le temps d'occuper les loisirs qu'elles pourraient avoir : c'est ainsi qu'elles doivent assurer l'*immatriculation* des salariés, *calculer* les contributions ouvrières et en effectuer à la fois le *recouvrement* et le *paiement*.

Le législateur a su en effet profiter de l'expérience de la loi sur les retraites ouvrières en imposant à l'employeur sous peine de sanctions graves la déclaration des assurés.

Avant d'examiner les nombreuses obligations que la loi impose aux Sociétés, il est à noter, au point de vue fiscal, qu'en matière d'assurances sociales, les reçus n'ont pas à être timbrés et que tous les actes sont dispensés de la formalité de l'enregistrement.

Les entreprises doivent obligatoirement *déclarer* dans le délai maximum de huit jours à dater de l'embauchage tout salarié non encore immatriculé. Ceci suppose qu'elles aient connaissance de la situation du salarié. Sont en effet *assurés obligatoires* les personnes qui, travaillant au moins 90 jours par an, ont une rémunération totale annuelle, à l'exclusion des allocations familiales, ne dépassant pas 15.000 ou 18.000

francs, suivant qu'il s'agit de villes de moins ou de plus de 200.000 habitants. Ces chiffres sont d'ailleurs augmentés d'après les charges de famille des assujettis, sans pouvoir cependant dépasser 25.000 francs. De même doivent faire l'objet d'une déclaration adressée au Préfet les salariés étrangers qui travaillent en France dans des conditions régulières depuis plus de trois mois, s'ils y ont leur résidence, et même s'ils ne l'ont pas, dans le cas où une convention a été passée à ce sujet avec leur pays d'origine.

Ces opérations seront faites sur des formules délivrées gratuitement par l'Administration et leur envoi bénéficiera de la franchise postale.

Les *mentions* que doivent contenir ces bordereaux sont:

a) La raison sociale et le siège social;

b) Les nom, prénom usuel, adresse, sexe, nationalité, date et lieu de naissance du salarié ainsi que la nature de son emploi.

On devra également indiquer s'il est titulaire d'une des retraites de vieillesse légalement garanties et réglementées et quelles sont ses charges de famille, tous ces renseignements étant donnés sans aucune responsabilité de la part du patron, s'il a été induit en erreur par l'assujetti;

c) L'indication de son salaire, l'évaluation des pourboires qu'il reçoit de l'employeur, et, chose beaucoup plus délicate, de ceux qui lui sont donnés par des tiers. Pour l'estimation de ces derniers, on adoptera la base des conventions collectives de travail, s'il en existe, et, à défaut, le taux de salaire moyen de la profession; avis en sera donné au salarié qui pourra porter ses réclamations à la Commission départementale. De son côté, le patron devra avertir le Service départemental, si le salarié, payé au pourboire, refuse de lui verser sa quote-part de cotisation.

Quand la Société aura ainsi rédigé sa déclaration, il lui restera à remplir un volant récapitulatif que l'Administration doit lui retourner.

Les déclarations doivent être datées et signées. Si plusieurs sont souscrites ensemble, on y joindra un bordereau récapitulatif également signé.

Un autre système a été adopté pour les *salariés*, assurés

ou non, *gagnant plus de 15.000 ou de 18.000 francs et moins de 25.000 francs*. L'entreprise doit adresser au Service départemental pendant le mois de janvier un relevé mentionnant leur identité, le nombre de journées de travail par salarié et le montant de la cotisation patronale pour chacun d'eux, telle qu'elle est fixée chaque année par décret pour les salariés dont la rémunération totale annuelle est supérieure au salaire limite fixé à l'article 1^{er}.

De même dans les dix premiers jours de chaque mois, elle doit établir un bordereau nominatif contenant les mêmes indications pour les *salariés gagnant moins de 25.000 francs, dont la retraite de vieillesse est liquidée* ou en instance de liquidation *ou qui sont âgés de plus de soixante ans*, ainsi que pour les *étrangers qui ne remplissent pas les conditions* leur permettant d'être assurés obligatoires.

On peut imaginer la somme de temps et de travail que représente, pour une usine qui embauche quotidiennement une centaine d'ouvriers nouveaux, cette masse de paperasserie avec la constitution de tous les dossiers, que nécessite le classement des renseignements.

Cependant des essais ont été tentés pour simplifier un peu la multiplicité des déclarations actuellement exigées. C'est ainsi qu'on a proposé leur souscription en une seule fois pendant la première huitaine du mois suivant l'embauchage, mais l'amendement contenant cette amélioration a été repoussé (1).

En outre, les Sociétés doivent, en se conformant aux règles d'évaluation fixées par décret, procéder au *calcul* et au *paiement* des cotisations ouvrières et patronales.

C'est en effet à l'entreprise qu'incombe la retenue de la contribution ouvrière qui s'opère au moyen d'un *précompte* sur le salaire. Ce système est de nature à entraîner de multiples difficultés entre patrons et ouvriers, car dans le cas où un salarié se refuse à tout versement, l'employeur se verra contraint ou de s'en séparer, ou de prendre à sa charge la cotisation de l'assuré.

Cette retenue ne peut être opérée qu'après le calcul des sommes à verser qui doivent en théorie représenter 8 % du

(1) *Amendement Reynald*. Déb. parl. Sénat, 1927, p. 646.

montant total du salaire, dont 4 % à la charge de l'employeur et 4 % au compte de l'assuré. Cependant, une simplification de décompte a été réalisée du fait de la répartition des assurés en cinq *catégories*, fixées d'après un salaire de base, et de la détermination légale pour chacune d'elles des cotisations journalières, hebdomadaires, mensuelles ou annuelles.

D'autre part, des règles spéciales d'*évaluation* sont appliquées pour le calcul des contributions afférentes au travail, qui est exécuté à façon, aux pièces, à la tâche, à domicile, etc., et pour lequel on prend comme base, soit la rémunération totale de l'année précédente, soit à défaut, 4 % du salaire payé.

Une fois la contribution décomptée, il faut en opérer le *versement*. Celui-ci doit intervenir à chaque paye et, tout au moins, une fois par mois. Cette règle ne souffre pas d'exception pour la cotisation ouvrière, il n'en est pas de même pour les contributions patronales, correspondant aux déclarations exigées pendant le mois de janvier ou dans les dix premiers jours de chaque mois touchant les salariés non assujettis, qui doivent être jointes à ces déclarations et qui sont donc annuelles ou mensuelles.

L'entreprise, pour acquitter cette double contribution, a le choix entre *divers modes* de versement.

Le plus employé est celui qui consiste dans l'apposition de *timbres* ou *vignettes* au moins une fois par mois sur la carte annuelle pour les risques de capitalisation et sur les feuillets trimestriels pour les risques de répartition. Au cas où l'assuré ne présenterait pas les cartes et feuillets, les timbres seront mis sur des cartes et feuillets d'un modèle spécial délivrés également par le Service départemental des assurances sociales.

L'employeur doit échanger les cartes annuelles de ses salariés à l'expiration du mois anniversaire de naissance de l'assuré, ce qui ne laisse pas de présenter une réelle complication, et envoyer les feuillets trimestriels dans les dix premiers jours de chaque trimestre. Ces cartes et feuillets, revêtus des timbres ou vignettes réglementaires, peuvent d'ailleurs être remis contre reçu à n'importe quel bureau de poste.

L'employeur doit mentionner sur les timbres la *date* de leur apposition, ceux qui ne sont pas datés étant présumés représenter les versements personnels de l'assuré.

Les paiements *en espèces* ou *par chèques* fournissent de même un mode de libération valable, à la condition d'en informer, au moyen d'une lettre recommandée, le Service départemental qui ouvre, à chaque établissement comprenant au moins dix assurés, un compte d'ordre spécial. La Société doit donc renvoyer à l'expiration de leur validité les cartes et feuillets non timbrés, mais avec l'indication de sa raison sociale, de son siège, du numéro de son compte d'ordre et de la somme due pour les cotisations patronales et ouvrières. Doit être joint à cet envoi un bordereau récapitulatif qui donnera tous les renseignements sur chaque carte ou feuillet.

Le règlement des sommes se fait de la façon suivante: versement en deux acomptes chacun des deux premiers mois de chaque trimestre, égaux au tiers de la somme payée pendant le trimestre précédent. Le solde restant dû et déterminé par le bordereau récapitulatif doit être acquitté dans les dix premiers jours de chaque trimestre.

Enfin la *machine à affranchir* peut intervenir dans le règlement des cotisations. Remise en location par l'Administration des Postes moyennant le dépôt d'une caution calculée d'après les versements du dernier mois: son emploi doit être autorisé par le Service départemental avec engagement par l'entreprise de ne pas la rétrocéder à un tiers. Elle oblige au même système de règlement que dans le cas précédent.

Le principal inconvénient de ce procédé de libération employé seulement par les grosses entreprises est qu'il assujettit la Société au contrôle permanent de l'Administration des Postes et du Service des Assurances Sociales. De plus, il ne remplace ni les avances ni le paiement par espèces qui doit toujours intervenir, accompagné de son cortège de formules et de bordereaux.

Qu'il emploie l'un ou l'autre de ces différents modes de versement, l'employeur doit toujours donner à l'assuré un des deux *récépissés* attachés à la carte et au feuillet et garder l'autre pour lui. Ces deux récépissés doivent fournir tou-

tes les indications nécessaires à l'identification de l'assuré, à la validité de la carte et du feuillet et au montant des cotisations versées, ils doivent être de plus datés et apostillés et comporter, s'il y a lieu, le numéro du compte d'ordre spécial.

L'utilité de ces récépissés résulte des erreurs et du risque de perte qui peuvent se produire depuis le moment du versement chez l'employeur jusqu'à l'arrivée des cartes et feuillets à la caisse de l'assuré. Ils fournissent la preuve de l'accomplissement par l'entreprise de ses obligations.

D'autre part, si la collectivité met ses ouvriers ou employés en *chômage partiel*, elle doit, pour éviter la perte des droits des assurés, en adresser dans les 48 heures, une déclaration globale au Service des Assurances Sociales. De même, pendant la durée de ce chômage, elle doit encore, chaque fois qu'elle retourne un feuillet ou une carte, ajouter à cet envoi un certificat rappelant les faits et la date de sa première déclaration. Enfin elle doit signaler au service la reprise du travail de ces chômeurs involontaires.

Nous avons jusqu'ici envisagé les formalités nécessitées par les assurances sociales et concernant les ouvriers et employés entrant dans la Société ou en faisant partie, voyons maintenant les obligations de l'employeur lorsqu'il *se sépare* d'un assuré.

Il doit tout d'abord lui remettre ses cartes ou feuillets régulièrement timbrés, ou, si l'assuré ne veut pas les accepter, les adresser dans les quatre jours au Service des Assurances Sociales. Si, au moment du départ, le patron n'a pas les cartes en sa possession, il en donnera au salarié une attestation écrite. S'il est titulaire d'un compte spécial, il doit, en outre, établir des duplicata, des cartes et feuillets portant la mention: « Carte *bis* et Feuillet *bis* », en remplir les récépissés dont l'un est pour l'assuré, et envoyer ces duplicata au Service départemental à la même époque que les cartes ou feuillets dont ils tiennent lieu.

Enfin il peut, ce qui est une obligation en fait, avertir le Service départemental avec renseignements à l'appui, lorsque l'assuré *change de catégorie* ou *cesse* d'être assuré obligatoire.

Toutes ces formalités ne sont pas sans entraîner forcée-

ment un *contrôle spécial*. La vérification de l'affiliation des assurés, du montant des salaires qu'ils reçoivent et des versements effectués entraîne l'obligation pour les entreprises de recevoir à toute époque les inspecteurs du Travail ainsi que les fonctionnaires du contrôle du Ministère du Travail. Ceux-ci ont le droit de se faire communiquer à quelque moment qu'ils se présentent, tous les éléments de la comptabilité qui fournissent le détail des salaires payés et des cotisations versées, de même que les documents qui enregistrent les dates d'embauchage et de cessation de service du personnel.

Toute opposition mise à l'accomplissement de leur travail entraînera une *amende* de 100 à 500 francs, non compris les décimes, et, en cas de récidive, de 500 à 1.000 francs.

En outre, toute contravention de l'employeur aux prescriptions des articles 1, 2, 3 et 46 est passible des *pénalités* sévères prévues à l'article 64 de la loi, dont l'application surviendra après une mise en demeure par lettre recommandée qui invite le patron à se mettre en règle dans les quinze jours. Elles consistent dans des amendes de 5 à 15 francs en principal, prononcées par le tribunal de simple police, qui sont multipliées par le nombre de personnes employées, pour lesquelles les obligations de la loi n'ont pas été suivies. Le total des amendes ne pourra cependant pas excéder 500 francs. L'amende, en cas de récidive dans les douze mois suivant la première condamnation, est de 16 à 100 francs et s'applique autant de fois qu'on a relevé de nouvelles contraventions, sans que toutefois le total puisse dépasser 3.000 francs.

L'insertion et l'affichage du jugement peuvent être ordonnés, mais le coût n'en devra pas être supérieur à 1.000 francs.

De plus, des *peines* d'inéligibilité aux Chambres de Commerce, aux Tribunaux de Commerce, etc., peuvent être prononcées, le tout, sans préjudice du règlement de toutes les contributions en retard, dont le paiement incombait à l'employeur.

Dans le cas de *versement en retard*, il est dû en plus des intérêts à raison de 0,50 % par mois à partir du premier jour du mois suivant celui dans lequel le paiement était exigible. Cependant les peines de l'article 64 ne sont pas applicables,

lorsque l'employeur a été autorisé par le Ministre du Travail à s'acquitter dans un certain délai des cotisations patronales dues au titre des assurances sociales, la responsabilité des conséquences du retard dans la libération des cotisations ouvrières restant à sa charge.

Et nous voici amenés à nous demander si le patron peut encourir une *responsabilité civile* du fait du non-versement des cotisations. Il faut répondre affirmativement. Il a commis une faute au préjudice des salariés, il doit la réparer et devra donc supporter par exemple les frais de maladie de ses ouvriers non déclarés. Il n'en est pas de même lorsqu'il les aura fait régulièrement immatriculer, dans ce cas il lui suffira de verser les cotisations en retard et la Caisse départementale se verra obligée de régler les prestations à l'assuré, ceci, même si l'employeur n'a payé que contraint et forcé après des poursuites judiciaires. Le contraire serait d'ailleurs injuste vis-à-vis des assurés qui peuvent ignorer, au moins un certain temps, que les versements n'ont pas été effectués.

La tâche des Sociétés en matière d'assurances sociales paraît donc des plus importantes et des plus délicates. D'autre part, elle n'est pas facilitée tant par le mauvais vouloir de beaucoup d'assurés qui ne cherchent qu'à esquiver les obligations de la loi, tout en entendant en bénéficier le jour où ils ont la possibilité d'en profiter, que par les recherches délicates d'interprétation dans le fouillis des lois, règlements d'administration publique, décrets, arrêtés, circulaires, instructions, dont le nombre est considérable et qui chaque jour subissent de nouvelles modifications et enfin par les réponses tardives et souvent obscures des Offices départementaux ou interdépartementaux.

Si l'on ajoute encore à cela l'organisation par certaines grandes Sociétés de *caisses primaires*, qui occupent nombre d'employés pour l'instruction des dossiers de maladies, la vérification de leur composition, l'établissement des indemnités, le règlement aux assurés, etc., on aura un tableau à peu près complet des obligations que cette loi peut imposer aux employeurs.

Ces caisses, soumises à des conditions d'agrément et à un contrôle technique et financier de la part de l'Adminis-

tration, présentent cependant un certain intérêt pour les entreprises qui préviennent ainsi certains abus en matière de maladie, dont la généralisation risquerait d'entraver leur bonne marche.

Quant à vouloir déterminer le personnel supplémentaire qu'exige son application, on peut dire qu'un employé est nécessaire pour environ trois cents assujettis. Cette loi, pour être à même de fonctionner au mieux des intérêts du pays, devra être profondément révisée, surtout en ce qui concerne les formalités qu'elle entraîne.

Nous avons vu en effet combien elles nécessitaient de travail minutieux et on peut se faire une idée de ce qu'elles coûtent, si l'on se réfère au rapport du Conseil d'Administration de la *Société Bernot Frères*, lu à l'Assemblée Générale Ordinaire du 8 décembre 1933. Vis-à-vis d'une cotisation atteignant 659.923 francs 09, dont 342.419 francs 49 représentant la contribution patronale, les frais nécessités par le fonctionnement de la loi s'élèvent au chiffre énorme de 66.000 francs, soit plus de 10 % du montant total des deux contributions et près de 20 % de la cotisation patronale!

D'autres simplifications devront être apportées dans les modes de versement des indemnités.

Enfin des sanctions devront être envisagées contre les assujettis, qui se dérobent à son application; il est peut-être très bien de punir les employeurs, mais, ce faisant, on perd un peu trop de vue les véritables bénéficiaires de la loi.

CHAPITRE VI

LES ALLOCATIONS FAMILIALES

La loi du 19 décembre 1922 prévoyait déjà que, dans les marchés de travaux publics et de bâtiments passés au nom de l'Etat, la pratique des allocations familiales constituerait une des obligations imposées aux soumissionnaires.

La loi du 11 mars 1932 a rendu obligatoire le principe des allocations familiales, laissant à des décrets postérieurs le soin d'en fixer les délais d'application par rapport aux différentes professions industrielles, commerciales et agricoles.

C'est ainsi que le décret du 12 août 1933 a fixé au 1^{er} octobre la mise en vigueur de la loi dans les mines, les industries chimiques, les textiles, les métaux et le bâtiment.

En quoi consistent les nouvelles *obligations* imposées de ce fait aux Sociétés?

Contrairement à ce qu'on aurait pu supposer d'après l'exemple des assurances sociales, elles ne sont ni trop nombreuses ni trop gênantes. Peut-être les critiques unanimes qui ont été prodiguées à l'organisation des assurances sociales, ont-elles été pour nos législateurs une salutaire leçon.

Nous croyons d'ailleurs qu'en cette matière leur principal mérite, comme celui de l'Administration, a surtout consisté à se contenter pour ainsi dire de copier le système, qui avait depuis longtemps déjà fait ses preuves dans les milieux patronaux.

En fait, l'obligation principale réside dans l'*affiliation de la Société à une des caisses de compensation agréées par le Ministre du Travail*, bien que le législateur ait prévu qu'une dispense exceptionnelle pourrait être accordée à tout employeur qui aurait institué, pour son personnel, un ser-

vice d'allocations familiales également agréé par le Ministre du Travail, sous réserve de certaines justifications à fournir. En fait, cette autorisation semble ne devoir être que rarement accordée.

Il y a bien quelques formalités supplémentaires imposées par l'Administration, telles que la production de certificats de vie et de pièces d'identité et la confection de bordereaux en vue de permettre le *contrôle*: l'employeur est en effet tenu de justifier à tout moment, aux agents chargés de l'application de la loi, de son affiliation à une caisse de compensation agréée, au moyen de pièces émanant de celle-ci et attestant qu'il est à jour de ses cotisations. Les collectivités n'avaient évidemment pas à se préoccuper de tout cela, lorsque les allocations familiales étaient laissées à leur libre disposition, mais cette paperasserie nouvelle n'immobilise un employé que dans les entreprises très importantes.

La Société peut d'ailleurs toujours verser directement les allocations à son personnel, ce qui peut présenter pour elle un avantage moral. Ce mode de paiement nécessite un règlement de comptes à époques déterminées entre les caisses et les entreprises.

On peut encore faire remarquer que certaines collectivités ont dû conserver concurremment, partie tout au moins de leur ancienne organisation, afin de maintenir aux bénéficiaires les indemnités antérieures, qui étaient supérieures à celles fixées par la loi.

Une *amende* de 5 à 15 francs en principal sanctionne ces diverses obligations, elle est due autant de fois qu'il y a de personnes employées dans l'établissement, lorsque la contravention consiste dans la non-affiliation.

En cas d'infraction identique dans les douze mois, les peines de la récidive sont appliquées et l'amende est alors de 16 à 100 francs.

En outre, des dommages-intérêts peuvent être encourus vis-à-vis des employés ou ouvriers lésés par la non-observation des prescriptions imposées par la loi.

CONCLUSION

Adam Smith nous enseigne, et c'est là sa quatrième règle, qui doit régir tout système d'impôts, que « toute contribution doit être établie *de manière à retirer des poches du peuple aussi peu que possible au delà de ce qu'elle fait entrer dans le Trésor de l'Etat* ».

Cette règle de bonne gestion est-elle suivie en France? Oui, si l'on entend par là que les dépenses de l'Etat en matière d'assiette et de perception sont vraiment assez réduites. Non, si l'on estime avec raison que les innombrables *charges administratives* imposées aux Sociétés n'ont aucun rapport avec leur fonction essentielle, qui est de développer une activité productive et non de participer à des frais de recouvrement, qui devraient toujours rester à la charge de l'Etat. Le fisc conserve donc la majeure partie de ce qu'il réclame, mais, par les procédés qu'il emploie, il retire des poches du peuple beaucoup plus que le montant de l'impôt.

Une *enquête* faite par l'A. N. S. A. en 1932 a en effet établi, autant qu'il est possible d'obtenir un résultat certain en une matière aussi délicate, que ces *frais* venaient majorer les impôts des Sociétés de 5 à 6 %, proportion énorme, alors qu'on sait que ces collectivités paient beaucoup plus d'impôts qu'elles ne distribuent de dividendes.

Et encore doit-on remarquer que dans cette évaluation on ne tient compte que des Sociétés ordinaires, en laissant de côté les banques et les entreprises soumises au contrôle permanent des Contributions Indirectes, qui ont certainement à supporter un pourcentage beaucoup plus important de dépenses administratives.

Une enquête similaire, faite en 1933 par le même organe

et comprenant des Sociétés prises dans les branches les plus diverses de la production, a donné les résultats suivants, qui présentent des pourcentages un peu plus faibles que ceux obtenus en 1932.

Sur 126 Sociétés interrogées, 93 ont répondu, dont les frais de cette nature se sont élevés à 11.518.537 francs.

En faisant les rajustements nécessaires à ces 93 Sociétés, ces charges administratives représentent :

0,2 % du chiffre d'affaires,

4,3 % des impôts annuels.

Il s'ensuit que, du fait de ces dépenses administratives incombant aux Sociétés, les impôts annuels sont, d'une manière occulte, mais, en réalité, majorés de 4,3 %, ce qui correspond à environ 10 % des dividendes payés.

D'autre part, si on a la curiosité de dépouiller les comptes rendus d'Assemblées Générales d'actionnaires, on rencontre à chaque instant les doléances des Sociétés se plaignant de la complexité d'application des lois.

« Une part considérable de l'activité de notre personnel de Direction se trouve absorbée dans cette besogne vraiment fastidieuse. Nous ne pouvons nous en tirer qu'en ayant recours, à tout moment, à des spécialistes; ce qui n'est point sans entraîner des dépenses non négligeables, et sans nous forcer à consacrer à ces travaux un temps que nous serions heureux d'utiliser dans la recherche de meilleures méthodes d'entretien ou d'exploitation. » (*C¹⁰ Générale des Tramways*. A. G. du 12 avril 1933. Allocution du Président.)

Certains même contiennent d'intéressantes précisions : « Les salaires payés pour la préparation des pièces administratives, justifications, etc., relatives aux impôts et charges sociales, s'élèvent à 285.000 francs. » (Ass. Ord. 23 mai 1933. *Cotelle et Foucher*.)

La même collectivité mentionne dans son rapport du Conseil un exemple qui, s'il ne nous intéresse pas directement, montre jusqu'où peuvent aller les excès du fisc. Elle cite le cas « d'une taxe, soi-disant unique, appliquée récemment à un groupe de ses produits (huiles et savons), dont le montant s'élève à 900.000 francs environ et qui nécessite pour son établissement le travail de quatorze employés spéciaux, soit une dépense de 150.000 francs environ ».

Et qu'on ne vienne pas dire que de tout temps il en a été de même. Une importante maison de forges et fonderies a vu son secrétariat général passer de l'effectif de 5 employés à celui de 40, de 1919, date où cependant le système actuel était déjà partiellement en vigueur, à 1934.

A cette *augmentation d'employés* dans les Sociétés correspond une augmentation proportionnelle de fonctionnaires, due à la multiplicité et à la complication des impôts. « En 1919, nous dit M. Joseph Barthélemy (1), dans l'immeuble de l'Enregistrement, non loin du temple à péristyle de Brongniart, le service des Sociétés comprenait 24 fonctionnaires; l'année suivante, il y en avait 54 et, aujourd'hui, on y en compte *cent quatre-vingt-trois*. »

En dehors de la nécessité d'employés supplémentaires, dépense facile à chiffrer, lorsque le personnel est spécialisé, il existe nombre de *charges complémentaires* pouvant varier chaque année et toujours difficiles à évaluer, telles que dérangements, pertes de temps du personnel d'administration, dépenses résultant des pénalités, frais de procédure, de conseils fiscaux, de loyer et de patentes, de chauffage, d'éclairage, de ménage, etc., dont il est impossible d'opérer la ventilation parmi les frais généraux.

Du point de vue *moral*, les conséquences ne sont ni moins graves ni moins fâcheuses. L'esprit de fraude, exacerbé par la lourdeur croissante des impôts et par les procédés de contrôle toujours plus inquisitoriaux, prend corps chaque jour davantage, même chez des personnes qui jusqu'alors se seraient fait un scrupule de léser le fisc.

Mais surtout la gêne constante apportée aux affaires a généralisé une fâcheuse tournure d'esprit. L'ingérance fiscale a pris à notre époque une telle importance et de telles proportions que tout commerçant ou industriel, sur le point de traiter une affaire quelconque, en vient à envisager d'abord quelles sont les *répercussions fiscales* auxquelles elle pourra donner lieu et l'examen en est par ailleurs tellement complexe que, dans beaucoup de Sociétés, il faut à chaque instant faire appel au conseil fiscal pour pouvoir déterminer en connaissance de cause la conduite à tenir.

(1) *Information économique et financière*, 13/1/34.

La poursuite passionnée du développement et de l'organisation des affaires a fait place au souci permanent d'éviter le paiement de trop lourds impôts. C'est ainsi que deux Sociétés voisines, ayant pour objet l'exploitation des eaux, ne passeront pas entre elles de contrat de vente d'eau, parce que c'est une vente civile passible du droit de 6,6 %, et, comme il s'agit d'opérations portant souvent sur des millions, elles sont obligées de recourir à un moyen détourné pour ne pas acquitter ce droit exorbitant, ce qui est d'ailleurs tout à fait normal.

Aussi constate-t-on un peu partout un amoindrissement considérable et bien fâcheux de la *conscience commerciale et professionnelle*. Ajoutez à cela que l'abus des privilèges que s'est octroyé le fisc en matière de faillite pour le plus grand dommage des autres créanciers, qui, la plupart du temps, se trouvent ainsi dépouillés, n'est pas fait pour calmer le sentiment de révolte, qui de plus en plus se fait jour contre la main-mise progressive de l'Etat sur tous les éléments de la fortune publique.

Un mouvement d'opinion s'élève contre les méthodes actuelles, les contribuables ayant peu d'attrait pour un système qui, préjugant partout la fraude, semble les inciter à s'engager aussi dans cette voie, et, puisque le fisc veut voir partout des fraudeurs, bientôt frauder deviendra un sport tellement général que tout le système en sera définitivement discrédité.

C'est peut-être pour cela que la loi de finances du 23 décembre 1933 contient un article 9 ainsi libellé: « Il est institué au Ministère des Finances une commission dont la composition sera fixée par décret contresigné par les Ministres des Finances et du Budget et qui sera chargée, d'une part, d'élaborer un projet de réforme et de simplification du système fiscal, destiné à en assurer un meilleur rendement et, d'autre part, de proposer toutes mesures propres à limiter les dépenses publiques.

« Ladite commission devra avoir fait connaître ses conclusions aux Ministres des Finances et du Budget dans un délai de six mois à compter de la promulgation de la présente loi. »

Une *réforme* est donc envisagée et il est indispensable

que de grosses simplifications soient opérées en matière fiscale. Les 130 impôts, taxes ou contributions forment un inextricable maquis de lois, de décrets, d'arrêtés, de circulaires et d'instructions dans lequel les spécialistes eux-mêmes n'arrivent pas à se reconnaître. De plus, l'empirisme régnant en maître, des changements continuels sont effectués dans les différents taux ou tarifs sans qu'on paraisse se préoccuper en haut lieu des conséquences qu'ils peuvent entraîner. C'est ainsi « que la loi du 15 août 1925 (1), qui a prescrit, en son article 3, le rajustement des rentes des accidentés du travail, et porté de 2,50 à 8 % du montant des primes, le taux de l'impôt à la charge des exploitants assurés, a exigé (pour une seule compagnie) un travail supplémentaire dont le coût s'est élevé à 38.000 francs. Il a été nécessaire en effet de refaire les calculs sur chaque police accidents du travail, de modifier les quittances et les échéanciers, d'établir, en outre, pendant la première année, des quittances spéciales au prorata du nouvel impôt couru depuis la mise en vigueur de la loi jusqu'à leurs échéances normales. Depuis lors, cinq lois ou décrets sont intervenus » qui ont obligé les compagnies à renouveler ces différentes dépenses sans aucune espèce de contre-partie.

Va-t-on aboutir à une refonte complète de notre système d'impôts? Ce n'est sans doute pas souhaitable. Cependant on pourra supprimer ou grouper différentes taxes qui ne rapportent que peu de chose au Trésor et constituent seulement une gêne pour les redevables. Ce qu'il faut, c'est réussir à maintenir le système existant, tout en le rendant plus commode, plus simple et plus clair. On a bien souvent dit que l'impôt unique était un impôt injuste, que la matière imposable est multiple et si fuyante qu'on ne peut l'atteindre que par de nombreuses taxes; il y a assurément du vrai dans cette affirmation, mais entre 130 impôts et un seul ne pourrait-on trouver un juste milieu?

En terminant, rappelons qu'en France, les redevables préfèrent en matière fiscale, la *simplicité* à la théorie et même à la logique, et qu'ainsi que le faisait remarquer M. Caillaux, à la tribune: « Les Français paient tous les

(1) ANSA, *Charges administratives*, p. 22.

impôts que l'on veut, pourvu qu'ils soient le moins possible en contact avec l'Administration, *pourvu qu'on les laisse tranquilles.* »

Espérons que le projet de réforme s'inspirera de cette sage parole. C'est la voix de la raison, puisse-t-elle être entendue?

Vu : *Le Doyen,*
Edgard ALLIX.

Vu : *Le Président de la thèse,*
Edgard ALLIX.

Vu et permis d'imprimer :
Le Recteur de l'Académie de Paris,
S. CHARLÉTY.

BIBLIOGRAPHIE

- ALLIX. — Traité élémentaire de science des finances et de législation financière française, 1931.
- ALLIX et LECERCLÉ. — Les droits d'enregistrement, 1933.
L'impôt sur le revenu 1925. Suppléments 1926 et 1930.
La taxe sur le chiffre d'affaires, 1927. Suppléments 1929 et 1930.
- A. N. S. A. (Association Nationale des Sociétés par Actions). — Enquête sur les charges administratives imposées aux Sociétés par l'application des lois fiscales et sociales, décembre 1932.
Enquête statistique sur les charges fiscales des Sociétés par actions, décembre 1932.
Les parts respectives du fisc, du personnel, et des capitaux dans l'activité des Sociétés françaises, janvier 1934.
- BARRUCAND. — Des obligations du banquier en matière de droits de mutation par décès. Thèse Nancy, 1929.
- BOCQUET. — Impôt sur le revenu cédulaire et général, 1933.
- BOKANOWSKI et LASKINE. — Commentaire de la nouvelle loi de finances du 13 juillet 1925.
- CHAMPION. — Le contrôle en matière de contributions directes en France. Thèse Paris, 1926.
- CHARLIER DE VRAINVILLE. — Formalités, compétence et procédure en matière d'accidents du travail. Thèse Paris, 1903.
- COUDERC. — L'évasion fiscale des valeurs mobilières devant l'impôt général sur le revenu. Thèse Bordeaux, 1923.
- ECONOMISTE FRANÇAIS.
- ETLIN. — L'emploi obligatoire des mutilés de guerre. Thèse Nancy, 1929.
- GONY. — Situation de l'employeur au regard de la législation des assurances sociales. Thèse Montpellier, 1932.
- GUILHOT. — Manuel de droit fiscal, 1928.
- HAUSER. — Les valeurs mobilières et l'évasion fiscale. Thèse Paris, 1926.
- HUBERT, LEPROUST et JAVEZAC. — Les Assurances sociales, 1931.
- INFORMATION économique et financière.
- JOURNAL DES SOCIÉTÉS.
- JURISCLASSEUR DE L'ENREGISTREMENT.
- JURISCLASSEUR FISCAL.
- LHOMME. — Anciens et nouveaux impôts directs. Thèse Toulouse, 1925.

- MICHEL. — Guide pratique de droit fiscal des sociétés françaises et des sociétés étrangères en France, 1932.
- RECUEIL JURIDIQUE DES SOCIÉTÉS.
- REVUE DES CONTRIBUTIONS.
- REVUE D'ÉCONOMIE POLITIQUE.
- REVUE DE PARIS.
- REVUE POLITIQUE ET PARLEMENTAIRE.
- REVUE DE SCIENCE ET DE LÉGISLATION FINANCIÈRE.
- ROUSSEAU. — La taxe de transmission. Thèse Poitiers, 1930.
- SACHET. Traité théorique et pratique de la législation sur les accidents du travail, 1926.
- Traité théorique et pratique de la législation sur les retraites ouvrières et paysannes, 1913.
- STOURM. — Systèmes généraux d'impôts, 1912.
- THALLER et PERCEROU. — Traité élémentaire de droit commercial, 1931.
- WAHL. — Traité du régime fiscal des sociétés et des valeurs mobilières, 1909.

TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION	Pages 5
--------------------	------------

SECTION I

Les lois fiscales.

CHAPITRE I. — Le droit de timbre	15
1. Le droit de timbre au comptant	16
2. Le droit de timbre à l'abonnement	17
CHAPITRE II. — Le droit de transmission	20
1. Le droit de transfert	21
2. Le droit de conversion	24
3. La taxe annuelle de transmission	29
CHAPITRE III. — L'impôt sur le revenu des valeurs mobilières	36
1. Les dividendes	37
2. Les lots et primes de remboursement	42
3. Les tantièmes et jetons de présence des administrateurs	43
4. Le remboursement ou amortissement du capital avant la dissolution de la société	44
5. Les jetons de présence des actionnaires	46
CHAPITRE IV. — L'impôt sur le revenu des créances, dépôts et caution- nements	47
CHAPITRE V. — Nécessité de rechercher les fraudes fiscales	54
1. Art. 15, alinéas 3, de la loi du 15 février 1901, relatif aux détenteurs de titres ou sommes dépendant d'une succession	56
2. Art. 15, alinéas 1 et 2, de la loi du 15 février 1901, concernant les transferts après succession	60
3. Art. 3 de la loi du 30 décembre 1903, relatif aux successeurs domici- liés à l'étranger	61
4. Art. 45 de la loi du 13 juillet 1925, comportant présomption fiscale	63
5. Art. 52 à 56 de la loi du 13 juillet 1925, concernant les avoirs à l'étran- ger	66
CHAPITRE VI. — Nécessité de rechercher les fraudes fiscales (suite)....	70

	Pages.
1. Le bordereau de coupons.....	71
2. Le carnet de coupons.....	75
3. Le précompte.....	78
4. La carte d'identité fiscale.....	83
CHAPITRE VII. — L'article 111 de la loi du 25 juin 1920.....	86
CHAPITRE VIII. — Le droit de communication.....	95
CHAPITRE IX. — L'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.....	104
1. L'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.....	104
2. La taxe spéciale sur le chiffre d'affaires.....	118
CHAPITRE X. — L'impôt sur les traitements, salaires, pensions et rentes viagères.....	122
1. L'impôt sur les traitements, salaires, pensions et rentes viagères.....	122
2. Le bulletin de paye	131
CHAPITRE XI. — La taxe sur le chiffre d'affaires.....	133
1. Le forfait.....	133
2. Les acomptes provisionnels.....	134
3. Les versements mensuels.....	137

SECTION II.

Les lois sociales.

CHAPITRE I — Les accidents du travail.....	153
CHAPITRE II. — Les retraites ouvrières et paysannes.....	156
CHAPITRE III. — L'emploi obligatoire des mutilés de guerre.....	160
CHAPITRE IV. — La taxe d'apprentissage.....	165
CHAPITRE V. — Les assurances sociales.....	170
CHAPITRE VI. — Les allocations familiales	179
CONCLUSION.....	181
BIBLIOGRAPHIE.....	187
TABLE DES MATIÈRES.....	189

Imprimé en France
TYP. FIRMIN-DIDOT ET C^{ie}
MESNIL - 1934